

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

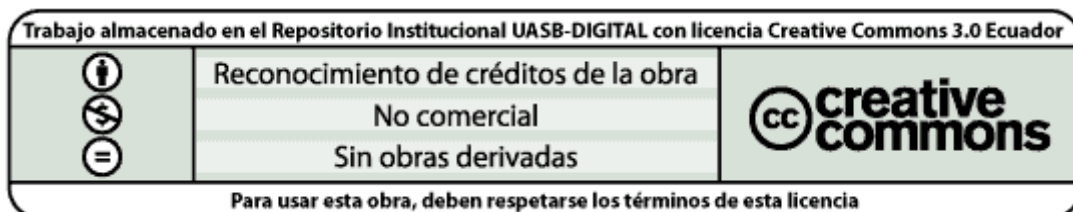
ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO PROCESAL

**EFFECTOS JURÍDICOS POR LA FALTA DE MOTIVACIÓN
DE LOS ACTOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DEL
SRI**

CARLOS PONTÓN CEVALLOS

2011



Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de máster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la Universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Carlos Pontón Cevallos
171108906-8

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO PROCESAL

**EFFECTOS JURÍDICOS POR LA FALTA DE MOTIVACIÓN
DE LOS ACTOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DEL
SRI**

CARLOS PONTÓN CEVALLOS

TUTOR: DR. PABLO EGAS REYES

QUITO, 2011

Dedicatoria y agradecimientos

Dedicado a Motita (+) Pelusa y Pipo.

*Agradezco a todos quienes hicieron posible la
realización del presente trabajo, en especial a
Stephanie.*

ABSTRACT

El presente trabajo investigativo titulado “Efectos jurídicos por la falta de motivación de los Actos de Determinación Tributaria del SRI” tiene como propósito realizar un estudio descriptivo y ejemplificativo los efectos jurídicos de la motivación vista desde su inaplicación en la esfera administrativa tributaria, la cual constituye una institución primordial en la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria cuando esta última realiza un procedimiento que derivará en un acto administrativo, dentro del ejercicio de la Facultad Determinadora de impuestos.

Esta facultad si bien está establecida dentro de las normas jurídicas, constituye un actividad eminentemente discrecional, que se regirá por parámetros razonables de juridicidad, adquiriendo, por tanto, la motivación, una importancia fundamental que significará que su vulneración, convierte a la actividad determinadora de impuestos en una vía de hecho carente de contenido jurídica que deja al sujeto pasivo en estado de completa indefensión y a la Administración Tributaria en una situación de supremo y desorbitante poder arbitrario que deslegitima su actuación.

INTRODUCCIÓN.....	8
--------------------------	----------

CAPÍTULO I

LA MOTIVACIÓN COMO PRESUPUESTO DE VALIDEZ Y LEGITIMIDAD.....	10
---	-----------

- 1.1. La motivación como garantía constitucional para justificar los actos de poder público.....10
- 1.2. Evolución histórica de la motivación.....20
- 1.3. El ejercicio administrativo, el principio de legalidad, el principio de juridicidad y la discrecionalidad.....26

CAPÍTULO II

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.....	46
---	-----------

- 1. El acto de determinación tributaria como formalización de los elementos de la obligación tributaria.....46
- 2. La facultad determinadora de la Administración Tributaria como ejercicio reglado y discrecional de poder público.....56
- 3. La motivación en los actos administrativos determinativos de impuestos.....69

CAPÍTULO III

CONSECUENCIAS QUE PRODUCE LA FALTA DE

MOTIVACIÓN.....78

3.1. Desvanecimiento de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad.....78

3.2. Nulidad absoluta como efecto principal de la falta de motivación de los actos de determinación tributaria.....83

3.3. Responsabilidad Patrimonial Extracontractual de la Administración Tributaria.....96

CONCLUSIONES.....107

BIBLIOGRAFÍA.....111

INTRODUCCIÓN

Dentro de un Estado de Derecho se consagra fundamentalmente que el más alto deber del Estado es el respetar y hacer respetar los derechos de las personas. La estructura estatal, llamada a garantizar orgánicamente estos derechos, se encuentra constantemente en actividad, en función del interés general, donde se manifestará su voluntad a través de actos de poder público en general y actos administrativos en particular. Una forma de lograr que dichos actos cumplan con su finalidad de servir a los particulares, es que éstos sean debidamente motivados y justificados con el fin de evitar la arbitrariedad y el abuso de poder por parte del Estado en todas sus relaciones con los particulares, lo cual implicará que estos actos estatales, incluidos los de determinación tributaria, no solamente se apeguen a las reglas jurídicas hipotéticas, sino también a la juridicidad en general.

Con este trabajo se pretenderá realizar un enfoque sobre la actividad de la Administración Tributaria como parte de la Administración estatal, donde se explicará que la razón de ser de ésta es la realización de la gestión tributaria (como el determinar formalmente los elementos de la obligación tributaria), donde constantemente se encontrará ejerciendo acciones específicas, con el fin de establecer, de manera individualizada, la existencia del hecho generador, el o los sujetos pasivos obligado, la base imponible y la cuantía del tributo de los impuestos que administra. Estas acciones consistirán, en su gran mayoría de casos, en verificaciones, complementos o enmiendas de las propias declaraciones de los sujetos pasivos, adoptando para ello, las medidas necesarias que se estime conveniente para efectuar esa determinación.

Se explicará además que el mencionado accionar, muchas veces, podrá mostrarse en actos administrativos que prescindan de sus requisitos esenciales, como lo es la motivación, la cual investiría de legitimidad y validez a este accionar administrativo, que entre otras

cosas, le otorgará la posibilidad al contribuyente de conocer certeramente las razones jurídicas de su actuación y, mediante un procedimiento, le indicará justificadamente la alternativa que eligió la Administración al momento de deliberar o resolver.

Se analizará, además, que la prescindencia de la motivación en los actos de determinación tributaria conllevará a que se produzcan muchos efectos jurídicos como el de la nulidad absoluta del mismo por causar un gravamen irreparable en los derechos del contribuyente, por influir en que éste no haya podido defenderse; o como el desvanecimiento de la presunción de la legitimidad y ejecutoriedad del acto; o como la responsabilidad patrimonial extracontractual de la Administración Tributaria por causar un daño a sus derechos directamente imputable a la falta de motivación.

En resumen, este trabajo pretende hacer ver que el vicio en la motivación en los actos determinativos tributarios producirá un alejamiento del mismo con relación al ciudadano, y por tanto una invalidez jurídica, donde no se le permitirá al contribuyente conectarse con la voluntad administrativa; es decir, dicho vicio dejará en desprotección y en completa indefensión al sujeto pasivo, sin posibilidad de que pueda éste replicar por las cuestiones de fondo que conlleva el acto, lo que lo hará presumir que la Administración tendrá un afán deliberado por recaudar fuera de los límites permitidos por la juridicidad, restándole, por tanto, legitimidad en dicho accionar.

CAPÍTULO I

LA MOTIVACIÓN COMO PRESUPUESTO DE VALIDEZ Y LEGITIMIDAD

1.1. La motivación como garantía constitucional para justificar los actos de poder público.

En un Estado de Derecho la posibilidad jurídica de que el Estado pueda establecer tributos, a través de su órgano legislativo, exigiendo a los particulares que habitan en su jurisdicción, el pago de una contribución, con la finalidad de dotarle al mismo Estado de recursos suficientes y pueda cumplir con los fines para el cual fue creado. Es propio de un Estado de Derecho, tener una política tributaria donde se exija a cada uno de sus habitantes el pago de tributos.

Dicho de otra manera, cuando se plantea que el Estado necesita recursos económicos para satisfacer necesidades colectivas y que las personas tenemos la obligación de contribuir a estos gastos que conllevan por parte del mismo Estado la dotación de bienes y servicios públicos, estamos hablando justamente que este Estado tiene como fin primordial su propia subsistencia y salvaguarda de su soberanía.

Esta facultad se denomina “potestad tributaria”, entendida básicamente como el poder del Estado de establecer obligaciones pecuniarias a las personas, recaudando recursos para que éste pueda cumplir con sus fines¹.

La “potestad tributaria” se efectiviza cuando el Estado necesita recursos para satisfacer todas las necesidades de carácter público, para lo cual, los particulares tenemos la

¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, volumen 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires - Argentina, 1962, p. 266.

obligación de contribuir a los gastos públicos. Una vez establecida la potestad tributaria del Estado, ésta no puede ejercerse de manera ilimitada, en vista que ésta debe ejercerse dentro de los límites que el mismo Estado de Derecho establece.

Con el advenimiento de las corrientes constitucionalistas del siglo XX, el Ecuador, al igual que muchos países latinoamericanos, dejó de ser un Estado legal de Derecho a un Estado constitucional de Derecho² en donde todos los poderes, incluido el poder legislativo y la potestad tributaria, están vinculados no solamente al principio de legalidad como única fuente de legitimación, sino también están vinculados al respecto de principios sustanciales y derechos de las personas, establecidos en las normas constitucionales, como son, por ejemplo: la división de poderes, la protección de los derechos fundamentales, la dignidad de la persona humana, la independencia de los órganos jurisdiccionales, el control entre los órganos, la soberanía popular, etc.³.

Esto significa que en el Estado Constitucional, la existencia y validez de las normas jurídicas, que en el Estado legal se habían dissociado del concepto de justicia, no deben depender únicamente de la formalidad, es decir que su valor no solamente está dado por el hecho de haber sido expedidas por el órgano estatal que tiene el monopolio de la producción jurídica⁴, sino que, como dice Priori Posada⁵, deben tener en cuenta una serie de principios y valores establecidos en la Constitución, derivados, entre otras cosas, de las tradiciones más sagradas de un pueblo y de los derechos humanos universales, sin los cuales ninguna función estatal y ni siquiera el propio Estado tendrían sentido.

² Cfr.: Ramiro Ávila Santamaría, *Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia*, 1ª edición, Serie Justicia y Derechos Humanos, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, s.e., Quito – Ecuador, 2009, p. 19-38.

³ Luigi Ferrajoli, *La Democracia Constitucional en Courtis Christian* (compilador), Desde Otra Mirada, Eudeba, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 190.

⁴ Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 194.

⁵ Cfr.: Giovanni F. Priori, *El Proceso en el Estado Constitucional*, Lima- Perú, p. 349.

Por tanto, los derechos fundamentales y los principios constitucionales de donde derivan los primeros son un límite y un complemento para un estado constitucional y democrático: Un límite porque a los derechos constitucionalmente establecidos corresponden prohibiciones y obligaciones impuestas a los poderes políticos de la mayoría, que de otra forma serían absolutos y, un complemento porque estas prohibiciones y obligaciones se configuran como una especie de garantías de los derechos, frente a los abusos de tales poderes que, podrían de otro modo arrollar, junto con los derechos, al propio Estado democrático⁶.

Así, el artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador refleja fielmente lo expuesto, donde se señala que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución, dentro de los cuales se encuentra el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, el derecho de petición y el derecho al debido proceso, dentro de los derechos de protección.

Así nos adentraremos, dentro del presente trabajo de investigación, a un estudio de la institución del “debido proceso”, analizado dentro de la óptica constitucional, como preámbulo a la “motivación”, como un derecho que no está monopolizado únicamente por el derecho de tutela jurisdiccional efectiva, sino como un derecho que puede ejercerse en cualquier orden que se determinen derechos y obligaciones.

El debido proceso es un principio jurídico procesal, aprehendido por el Derecho Constitucional, que le da la calidad de derecho fundamental, que consiste en brindar un escenario con ciertas garantías mínimas, para que una autoridad administrativa o judicial pueda resolver con efectos jurídicos a favor o en contra de una persona. Estas garantías mínimas, las cuales están plasmadas en la Constitución, han sido siempre variadas en el

⁶ Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 195.

tiempo y en el espacio y dependen de cada Estado en darles más o menos extensión a ellas. El artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador señalan algunas condiciones básicas que componen este derecho al debido proceso.

El debido proceso como derecho fundamental de aplicación inmediata, el cual no solamente está consignado en la Constitución de la República del Ecuador sino también en el bloque de constitucionalidad de los derechos humanos [la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículos 10 y 11), en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre proclamada el mismo año (artículo XXVI) y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, 1969, Artículos 8 y 9)], consiste en el conjunto de garantías que buscan asegurar a los interesados que han acudido a la administración pública o ante los jueces, una recta y cumplida decisión sobre sus derechos, bajo un escenario que haya permitido ejercer su defensa de manera idónea. El incumplimiento de las normas legales que rigen cada proceso administrativo o judicial genera una violación y un desconocimiento del mismo⁷.

Tan importante es la figura del debido proceso dentro del constitucionalismo actual que órganos jurisdiccionales internacionales, como la Corte Interamericana de los Derechos Humanos ha resaltado a esta figura, como una garantía fundamental dentro de los derechos que forman parte de la tutela jurisdiccional efectiva. En efecto, la Corte⁸ ha señalado en varios fallos que la aplicación de las garantías del artículo 8 de la Convención no sólo son exigibles a nivel de las diferentes instancias que integran el Poder Judicial sino que deben ser respetadas por todo órgano que ejerza funciones de carácter materialmente

⁷ Corte Constitucional Colombiana, Sentencia (C-339 de 1996).

⁸ Cfr.: Opinión Consultiva OC-9/87, del 6 de octubre de 1987, párrafo 28; Opinión Consultiva OC-8/87, del 30 de enero de 1987, párrafo 25; Opinión Consultiva OC-9/87, del 6 de octubre de 1987, párrafo 27; Opinión Consultiva OC-9/87, del 6 de octubre de 1987, párrafo 27; Opinión Consultiva OC-11/90, del 10 de agosto de 1990, párrafo 24.

jurisdiccional. En este sentido la Corte ha señalado que de conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo y, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, la Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.

Por su parte, la Corte Constitucional colombiana señala además que, el debido proceso constituye una garantía infranqueable para todo acto en el que se pretenda - legítimamente- imponer sanciones, cargas, restricciones o castigos, y se considera también un principio rector de la actuación administrativa del Estado y no sólo una obligación exigida a los juicios criminales⁹.

La citada Corte ha señalado también que el debido proceso constituye un derecho fundamental de obligatorio cumplimiento para las actuaciones tanto judiciales como administrativas, para la defensa de los derechos de los ciudadanos, razón por la cual deben ser respetadas las formas propias del respectivo proceso, garantizando la transparencia de las actuaciones de las autoridades públicas y el agotamiento de las etapas previamente determinadas por el ordenamiento jurídico. Por ello los ciudadanos sin distinción alguna, deben gozar del máximo de garantías jurídicas en relación con las actuaciones

⁹ Corte Constitucional Colombiana. Sentencia T-1263 del 29 de noviembre de 2001.

administrativas y judiciales encaminadas a la observancia del debido proceso¹⁰. Señala esta corporación judicial, además que la importancia del debido proceso se liga a la búsqueda del orden justo y no solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento. Con este método se estaría dentro del proceso legal pero lo protegible mediante tutela es más que eso, es el proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba, y, lo más importante: el Derecho mismo.

De la lectura de estos razonamientos jurisdiccionales de Derecho comparado, podemos concluir que las garantías del debido proceso están establecidas constitucionalmente para asegurar que los poderes públicos constituidos, sujeten sus actos (sentencias, actos administrativos, actos normativos, etc.) no solamente a las normas orgánicas constitucionales sino a los valores, principios y derechos fundamentales, en vista que de esta manera, se transparenta las actuaciones administrativas de sus actos y coadyuvan a cumplir los fines del Estado de Derecho, como por ejemplo: garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos.

Por tanto, en materia administrativa, el debido proceso está contemplado también como uno de los principios en los que debe sustentarse el procedimiento administrativo, como una garantía de justicia y de protección, cuyo incumplimiento o desconocimiento por parte de la autoridad, podría ocasionar la nulidad absoluta del acto pertinente, bajo algunos parámetros que explicaremos más adelante.

Uno de los derechos que forma parte del debido proceso es sin lugar a dudas el derecho a la defensa, entendido como la facultad que tiene una persona a asegurar la efectiva realización de los principios procesales de contradicción y de igualdad *de armas*

¹⁰ Corte Constitucional Colombiana, Sentencia (T- 078 de 1998).

dentro de un proceso donde se imponen a los órganos judiciales y administrativos el deber de evitar desequilibrios en la posición que se está tratando.

Este derecho se ha manifestado normalmente a través del derecho a ser oído o a la audiencia; el derecho de acceso al expediente; el derecho a formular alegatos y presentar pruebas, derecho a una decisión expresa, motivada y fundada; el derecho a recurrir; entre otros.

La doctrina procesal¹¹ que ha encasillado al derecho a la defensa dentro del debido proceso y del derecho a la tutela jurisdiccional, pero tampoco es ajeno en el accionar administrativo de la Administración Pública, el cual se manifiesta por medio de un procedimiento administrativo previamente establecido en la norma legal. A decir de la jurisprudencia venezolana¹², el procedimiento administrativo constituye una garantía del derecho a la defensa, pues sin procedimiento es difícil hablar de que las partes pudieron esgrimir sus alegatos y presentar sus pruebas en defensa de sus derechos o intereses. De allí que cada vez que la Administración requiera manifestar su voluntad, debe tramitar el procedimiento legalmente establecido y durante su tramitación brindarle audiencia a los interesados.

Es por esto que siempre, en todo accionar de la Administración Pública -y entre ella la Administración Tributaria- cualquiera que sea el procedimiento adoptado -reglado o discrecional- se debe garantizar que los interesados siempre puedan defenderse, y una de las formas para lograrlo es exponiendo los argumentos de hecho y jurídicos,

¹¹ Cfr.: José Garberí Llobregat, *El derecho a la tutela efectiva en la jurisprudencia del tribunal*, Editorial Bosch, Madrid - España, 2008, p. 29

¹² Cfr.: Oswaldo Acosta-Hoenicka, *La motivación de los actos administrativos en materia tributaria en la doctrina de los Tribunales de Instancia de la Sala Político – Administrativa y Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia*, “Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Politécnicas No. 106 de la Universidad Central de Venezuela”, Caracas - Venezuela, 1998, p. 14

independientemente que estos sean favorables para el administrado - ciudadano o sean favorables para la Administración Pública, al momento de deliberar y elegir la alternativa que se adopte.

En conclusión, el procedimiento a elegirse, ya nos solamente constituye un requisito formal del acto administrativo, sino constituye una garantía constitucional del ejercicio del derecho a la defensa de los ciudadanos y administrados.

Ahora bien, una parte de este derecho a la defensa, parte a su vez del derecho al debido proceso y al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, está el derecho a la motivación –o simplemente motivación- como una garantía que no solo busca explicitar las razones y los fundamentos que tienen los poderes públicos, a través de sus órganos y servidores, para adoptar una decisión válida y legítima que cause efecto en el ciudadano o administrado, sino también el garantizar a este último su posibilidad certera de poder defenderse ante las imputaciones, cargas, obligaciones que la Administración Pública le está realizando, mediante un acto que ha estado precedido de un procedimiento previsto en la norma y que se funda no solamente en la literalidad de la norma, sino también en la discrecionalidad del órgano y del funcionario.

Nuestra Constitución de la República del Ecuador, el literal “I” del numeral 7 del artículo 76, dentro de los derechos de protección, establece que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá, entre otras cosas, el derecho de las personas a la defensa, el cual, incluirá, así mismo, que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. Esta norma señala que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los

antecedentes de hecho y que los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos.

Como se observa de la redacción de esta norma constitucional, ésta obliga a que todos los actos de poder público, jurisdiccionales y/o administrativos deberán estar fundamentados a través de una debida motivación y argumentación en el ordenamiento jurídico, no solamente en su forma sino también en su contenido y materialidad, con el fin de evitar una arbitrariedad y abuso por parte del Estado en todas sus relaciones con los particulares o ciudadanos, es decir, con el fin de evitar una desviación de poder.

La motivación viene a ser entonces la herramienta de defensa que tienen los administrados ante el ejercicio de potestades establecidas por el ordenamiento jurídico de la administración pública, donde lleva implícita la voluntad estatal de producir efectos jurídicos en los ciudadanos. Sin ella, el ciudadano o administrado simplemente queda en indefensión ante al accionar público, porque no sabría con certeza las razones fácticas y jurídicas que llevó a la Administración a actuar de determinada manera.

Respecto a la motivación de los actos administrativos, Víctor Moscoso Torres, considera que la motivación es la declaración de las circunstancias fácticas y jurídicas que han inducido a la emisión del acto que está contenida dentro de lo que usualmente se denominan “considerandos”. Señala que la constituyen, por tanto, los “presupuestos” o “razones” de acto. Así mismo, el autor menciona que es la fundamentación fáctica y jurídica de él, con que la Administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión¹³.

La motivación del acto, es entonces, las razones de hecho y de Derecho que dan nacimiento a su emisión que aclara y facilita la interpretación de su sentido y alcance y, por

¹³ Cfr.: Víctor Jubes Moscoso Torres, *Manual de Derecho Administrativo*, UIGV, Lima - Perú, 2004, p. 162.

constituir un elemento esencial del mismo, que justifica jurídicamente el accionar de la Administración, forma parte de él. Por tanto, la motivación constituye una parte fundamental del acto mismo, o lo que es igual, el propio acto administrativo, llegando a generar una correlación directa entre el acto y los derechos de los ciudadanos. Es por esto que nuestra Constitución de la República considera a la motivación dentro de los derechos de protección y también como una garantía genérica y abstracta que da eficacia a los actos administrativos públicos.

Por su parte, Jesús González Pérez¹⁴ señala que la motivación es la exigencia dirigida a las entidades del Estado de hacer públicas las razones de hecho y de Derecho que fundamentan la decisión, la cual vendría a constituir un requisito formal aunque, de acuerdo al desarrollo la jurisprudencia y la doctrina, constituye también un requisito de fondo e indispensable, porque supone dar a conocer los motivos que justifican los pronunciamientos estatales y dan a conocer el proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión administrativa.

La obligación de motivar los actos administrativos, explicitando las razones de hecho y de derecho en forma suficiente, es una realidad inevitable en el mundo del Derecho, tanto en la actividad reglada como en la actividad discrecional, ya que se expone los argumentos que respaldan una decisión administrativa, basados en una interpretación jurídica del órgano que crea el acto. En muchas ocasiones depende del razonamiento fáctico que el intérprete le dé a las normas de acuerdo a su concepción y a su formación,

¹⁴ Jesús González Pérez, *Manual de Procedimiento Administrativo*, Segunda Edición, Civitas Ediciones, Madrid - España, 2002, p.338.

obviamente respetando los métodos tradicionales y modernos de interpretación o de hermenéutica jurídica¹⁵.

Volviendo a lo anterior, si bien la motivación es una garantía constitucional y una herramienta imprescindible en los actos administrativos, también está ligada al derecho a la defensa porque facilita en la práctica el desarrollo del principio de contradicción procesal del ciudadano al momento de defenderse del accionar público administrativo cuando considere que los efectos jurídicos de ese acto no son legítimos y afecta sus derechos.

1.2. Evolución histórica de la motivación

Previo a entrar a analizar el ejercicio de la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas y su relación directa con la motivación como herramienta indispensable de legitimidad al acto administrativo tributario, es importante mencionar que antes de la revolución francesa, no existía en ninguna parte del mundo la obligación de los poderes públicos administrativos y judiciales de motivar los actos estatales. Históricamente, la motivación de los actos surgió por la necesidad popular de que las autoridades, gobernantes y mandatarios razonen su accionar con el fin de poder defenderse de sus eventuales arbitrariedades.

Evidentemente, esto trajo muchos problemas, ya que en un principio y por varios años se pensó que la motivación solamente era una solemnidad para justificar la pertinencia del acto, exponiendo la norma legal que permitía su expedición, pero como ya se sabe, esto fue cambiando con el desarrollo de la misma ciencia jurídica. Sin entrar a ahondar en un

¹⁵ Cfr.: Fernando De Trazegnies, *El Rol Político del Abogado Litigante*, En Manuel Chiriboga y Luis Verdesoto (coordinadores), *Los Abogados y la Democracia en América Latina*, Ilsa, Quito - Ecuador, 1986, p. 29.

tema que no es materia del presente trabajo académico, la motivación también tuvo una evolución histórica que viene de la mano con el cambio paradigmático del Derecho en el tiempo, sobre todo desde la modernidad hasta los actuales momentos.

Una cosa fue la motivación de los actos y providencias en el clásico Estado legal de Derecho donde su validez y eficacia, tanto en su estructura, como en su accionar reposaban íntegramente en Ley, como esencia absoluta que representaba la voluntad popular a través del órgano llamado a representarla y, otra cosa es la motivación actual del Estado constitucional de Derecho, donde la ley ya no es el eje central y el pilar fundamental del ordenamiento jurídico –*iuspositivismo*– sino el ser humano como tal, en cuanto en sus derechos y libertades, donde la dignidad humana y la justicia son los principales valores que el Estado debe proteger. Así, lo reconoce la actual Constitución de la República del Ecuador al señalar que el más alto deber del Estado es el respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.

Jorge Zavala Egas señala que por influjo del pensamiento de la Revolución Francesa, los Estados modernos fueron creados justamente para proteger y garantizar las libertades y los derechos de las personas, a través de un sistema en donde no se reconocía más autoridad que el de la norma jurídica expedida por quien representaba al soberano: esta norma es la ley¹⁶. Antes de estos Estados modernos (o Estados legislativos), existía un Estado premoderno, de formación jurisprudencial y doctrinal –no legislativa, donde no existía un sistema un sistema unitario y formalizado de fuentes positivas, sino una pluralidad de fuentes y ordenamientos procedentes de instituciones diferentes y concurrentes como el Imperio, la Iglesia, los príncipes, los municipios, las corporaciones,

¹⁶ Jorge Zabala Egas, *Derecho Constitucional, Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica*, Edilex S.A. editores, Guayaquil – Ecuador, 2010, p. 39.

ninguna de las cuales tenía el monopolio de la producción jurídica. Este Estado pre moderno tenía una tradición jusnaturalista por la intrínseca racionalidad o justicia de sus contenidos (derivado de la tradición romanista clásica)¹⁷.

Una vez que terminó ese antiguo Estado premoderno, nace el Estado legislativo o Estado moderno (Estado legal de Derecho) con la refundación del Derecho sobre el principio de legalidad como garante de certeza y libertad frente a la arbitrariedad – “*Auctoritas non veritas facit legem*” es el principio convencional del positivismo jurídico recogido por Hobbes-¹⁸.

En el Estado legal de Derecho, la validez del Derecho ya no dependía de los valores y justicia pregonados por *iusnaturalismo* sino de la forma de producción de las normas emanadas por el mismo Estado a través de su órgano legislativo. En el Estado legal de Derecho, el principio de legalidad es el criterio exclusivo de identificación del Derecho válido y existente, con independencia de su valoración como justo, donde una norma jurídica era válida no por ser justa, sino por haber sido expedida por una autoridad dotada de competencia normativa¹⁹.

El cambio de paradigma también se da en la “ciencia jurídica”. En el Derecho pre moderno, al ser un ser el Derecho “no puesto” y elaborado de la sabiduría de los doctores y de la tradición romana antigua, como su objeto, era inmediatamente normativo y se identificaba, de hecho, con el Derecho mismo. Por el contrario, en el Estado legislativo, la ciencia jurídica, con el principio de legalidad, deja de ser una ciencia inmediatamente normativa para convertirse en una disciplina cognoscitiva, es decir, explicativa de un objeto

¹⁷ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., pp. 189 -194

¹⁸ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., pp. 191-195.

¹⁹ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., pp. 191.

autónomo y separado de dicho objeto. El cambio también se da en la “jurisdicción” la cual deja ser producción jurisprudencial de Derecho y se somete a la ley y al principio de legalidad como única fuente de legitimación²⁰.

Por otro lado, el cambio de paradigma de Estado legal al Estado constitucional, se produjo desde la segunda mitad del Siglo XX, con la subordinación de la legalidad misma a constituciones rígidas, jerárquicamente supraordenadas a las leyes como normas de reconocimiento de su validez²¹.

En el Estado Constitucional -donde básicamente se positiviza los principios, valores y axiomas humanistas y los postulados de justicia, influidos en gran parte por el *jus gentium* y el Derecho natural- la existencia y validez de las normas jurídicas, que en el Estado legal se habían dissociado del concepto de justicia, ya no reposan en la legitimidad formal de la ley y es posible que una norma formalmente válida, sea sustancialmente inválida por el contraste de su significado con normas constitucionales, como por ejemplo: el principio de igualdad, los derechos fundamentales, los valores y la dignidad humana²².

Con el paso del Estado legal al Estado constitucional cambia el estatuto epistemológico de la ciencia jurídica, en que la posible divergencia entre Constitución y legislación confiere un papel crítico y proyectivo (y no solo explicativo) en relación con su propio objeto²³.

En el Estado constitucional la *carta magna* no solo disciplina las formas de producción jurídica sino que impone también a ésta, prohibiciones y obligaciones de contenido, correlativas unas a los derechos de libertad y las otras a los derechos sociales.

²⁰ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 191-192.

²¹ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 191-196.

²² Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 191-196.

²³ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 192-196.

Con el Estado constitucional se altera el papel de la jurisdicción, el cual es aplicar la ley sólo si es constitucionalmente válida y si es inválida, tiene el juez el deber de pronunciarse sobre su inconstitucionalidad. Finalmente en el Estado Constitucional, existe una subordinación de la ley a los principios constitucionales, no sólo en las condiciones de validez de las normas, sino también en la naturaleza de la democracia²⁴.

En el Estado constitucional los principios constitucionales son un límite y un complemento para la democracia: Un límite, porque los derechos constitucionalmente establecidos y consagrados son al mismo tiempo prohibiciones y obligaciones impuestas a los poderes de la mayoría, que de otra forma serían absolutos; y un complemento porque estas prohibiciones y obligaciones se configuran como otras tantas garantías de los derechos, frente a los abusos de tales poderes que, podrían de otro modo arrollar, junto con los derechos, al propio método democrático. Con estos principios, se complementa el Estado de Derecho, por la sujeción de todos los poderes a la Constitución, incluso del mismo del poder legislativo que antes era absoluto²⁵.

Como podemos observar, la ciencia jurídica ha evolucionado históricamente en función del dinamismo social a que está envuelta la humanidad, pasando de ser una ciencia creativa y eminentemente normativa en su época pre-moderna a una ciencia estática y mecánica en la época post revolución francesa, donde el interprete jurídico (dígase juez, administración pública, jurista o cualquier persona) tiene como único camino la interpretación exegética o gramatical de las normas legales y; finalmente derivó en una ciencia crítica y sistemática donde se permite realizar otros métodos de interpretación que

²⁴ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 192-196.

²⁵ Cfr.: Luigi Ferrajoli, Op. Cit., p. 194-196.

deriva en el respeto en última instancia de los derechos fundamentales del ser humano y de los postulados de justicia, no estancándose en las posiciones rígidas del Derecho clásico.

Así, la motivación que es el tema central de este estudio, ha tenido diferentes matices en las distintas épocas del Derecho occidental, donde era desconocida en la era preclásica del Derecho; formal, rígida y estática en el Derecho moderno y; hoy, como es conocido en el ámbito jurídico, la motivación viene a ser, el punto de conexión entre la actividad estatal y las libertades y derechos subjetivos, pues es el momento donde se llega a encontrar los derechos de las personas y el dinamismo estatal en el ejercicio de sus potestades legales.

El Estado, cualquiera que sea su forma y su tipo de gobierno, se encuentra en constante actividad como prestador de servicios públicos, como ejecutor de obras públicas, como administrador de justicia, como creador de normas, como sujeto que celebra convenios y contratos con los particulares, como controlador de actividades, como cobrador de impuestos, como investigador de delitos, etc. No puede concebirse un Estado que no esté permanentemente actuando, pues su fin por el cual fue creado es, en resumen, servir a los ciudadanos en busca del bien común y del buen vivir y garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos fundamentales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes (artículo 3 de la Constitución de la República del Ecuador).

Ante un Estado tan dinámico como el Estado ecuatoriano (con la actual Constitución, el Estado ha tomado protagonismo en muchas más actividades que en el pasado en donde incluso es un competidor más en actividades que antes eran eminentemente privadas) la motivación es el enlace perfecto de la actividad pública con la

vida de los ciudadanos en cuanto a sus derechos, porque permite dar a conocer las razones y las justificaciones de ese accionar.

Esta motivación de los actos de poder público pasó de ser una simple enunciación y descripción de normas a un ejercicio de inclusión democrática de los ciudadanos en las actividades públicas, pues la motivación prácticamente se convierte en un sistema de rendición de cuentas de las razones y motivos que le llevó al órgano administrativo a tomar tal o cual decisión, por el mismo hecho de causar efectos jurídicos particulares en la vida de los ciudadanos.

1.3. El ejercicio administrativo, el principio de legalidad, el principio de juridicidad y la discrecionalidad.

Como lo señala Altamirano²⁶, la discrecionalidad de la Administración y motivación del acto administrativo son dos temas de notoria transcendencia práctica y encuentran amplio impulso en el Derecho Administrativo, el cual se proyecta fuertemente sobre el Derecho Tributario.

A decir de Domingo Juan Sesin²⁷, la Administración Pública está compuesta por facultades regladas y discrecionales, las cuales deben estar sustentadas en el principio de juridicidad como eje central de su desenvolvimiento, cuyo control radica en la función jurisdiccional como garante, en última instancia, de dicho principio.

²⁶ Alejandro C. Altamirano, *La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*, Universidad Austral, s.e., Buenos Aires - Argentina, 2003, pp. 154 y 154.

²⁷ Cfr.: Domingo J. Sesin, *Administración Pública. Actividad Reglada, Discrecional y Técnica: Nuevos Mecanismos de Control Judicial*, Segunda Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires – Argentina, 2004, p. 21-30.

Como es obvio, la evolución de la ciencia jurídica, también recayó en el accionar de la Administración Pública, la cual tuvo una variación histórica en su naturaleza y en su concepción como ejercicio de las actividades del Estado en busca del interés general. Una vez que comenzó la Edad Moderna con la reivindicación de las libertades del hombre –ser humano- sobre el poder absolutista, tanto el principio de legalidad, en virtud del cual todo poder es de la ley y, el principio de libertad, como garantía jurídica de los ciudadanos, se convirtieron en los nuevos postulados del mundo occidental²⁸.

La vieja concepción según la cual el Derecho deviene del rey en su condición de representante de Dios en la sociedad, es superada radicalmente por supremacía de la voluntad soberana a través de la ley. Ésta se convierte en fuente y límite externo del poder.

Podemos decir entonces, que desde estos postulados de finales del siglo XVIII nace el Estado legal moderno y da origen al Derecho Administrativo como la rama del Derecho que regula la actividad pública estatal dentro de la esfera de la ley.

De acuerdo a Jéze²⁹, 3 las ideas del absolutismo fueron criticadas severamente por cuanto los intereses de los administrados eran sacrificados por la arbitrariedad del gobierno bajo el pretexto de defender el interés general y el poder discrecional era concebido, en definitiva, como un poder arbitrario.

Para negar este sistema, la Revolución Francesa no sólo pretendió asegurar un orden jurídico objetivo por medio de la ley, sino la libertad de los ciudadanos, considerados hasta ese entonces simples súbditos del poder³⁰.

²⁸ Domingo J. Sesín, Op. Cit., p. 21.

²⁹ Gastón Jéze, *Principios generales del derecho administrativo*, T.I, Tercera, Edición, Depalma, Buenos Aires - Argentina, 1948, p. XXX.

³⁰ Eduardo García de Enterría, *Curso de derecho administrativo*, T.I, Civitas, 1980, p. 362.

El principio de libertad era concebido, en esa época, como una garantía jurídica y con el apego del Estado a la ley, los administrados adquirieron un importante instrumento jurídico para oponerse a todo sacrificio de sus derechos e intereses cuando fuere exigido fuera de la ley³¹. Los súbditos se convirtieron, con la transformación del absolutismo en Estado de Derecho, en ciudadanos y dejaron de ser lo primero y, como tales pasaron a ser sujetos de derechos.

Ese comienzo del principio de legalidad, que surge a su vez el principio de competencia, fue muy promisorio al vincularse a la libertad del hombre y, por lo tanto, la Administración se vinculaba al principio de legalidad solamente de manera negativa, es decir, sólo podía hacer todo aquello que la ley no lo prohibía.³² Conforme a este principio, la Administración disponía de un gran marco de libertad para obrar; “este espacio libre” quedaba sujeto sólo a la valoración de los funcionarios y no se sometía a orden jurídico alguno, salvo que implícitamente o expresamente se vaya contra la primacía de la ley.

Obviamente este precepto de vinculación negativo de la Administración al principio de legalidad tuvo muchos reparos por la doctrina administrativa contemporánea, ya que no era posible sostener al accionar administrativo fuera del orden legal (excepcionalmente) y a la mera discreción de los funcionarios, lo cual no armoniza con el Estado de Derecho.

Por este sentido, y con nacimiento en la constitución alemana³³, se propició la vinculación positiva de la Administración a la ley, en el sentido de que la totalidad de la

³¹ Domingo J. Sesín, Op. Cit., p. 22.

³² El artículo 5 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 expresaba: “*Todo lo que no es prohibido por la ley no puede ser impedido, y nadie puede ser forzado a hacer lo que ella no ordena*”.

³³ Los preceptos liberales de la vinculación positiva de la Administración Tributaria a la ley comenzaron con la Constitución del Imperio Alemán, o la Constitución del El II Reich aprobada en 1871.

actividad pública administrativa debe estar sometida a una norma legal previa. De aquí nace ese famoso precepto: “...*El Estado solamente puede realizar lo que está expresamente establecido en la ley.*”

Como se sabe, el fundador de esta teoría fue Kelsen³⁴ quien no admite aplicación del Derecho que no sea la realización de una atribución normativa precedente, aunque admite que una norma general superior no puede abarcar todo el accionar administrativo ni jurisdiccional, por lo que existe un margen más o menos amplio de apreciación, pero siempre presupone una norma previa que lo permita.³⁵, pues queda siempre, inevitablemente, un cierto margen para el juego del poder de discreción, reducido o considerable.

El administrativista Merkl³⁶ inspirado en las ideas precedentes, bosquejó un nuevo sistema de legalidad en la Administración señalando: “*toda actividad que pretenda presentarse como administrativa sin estar legitimada por un orden previo que determine la conducta debida, no podrá ser considerada como función estatal*”

Otros administrativistas como Carré de Malberg, señalan que la ley no solamente es el límite de la actividad administrativa, sino condición de ella³⁷, por lo que toda la actividad administrativa, cualquiera que sea su objeto y consecuencia, debe sujetarse a la ley.

Esta concepción rígida del principio de legalidad implicaba, por ejemplo, que cada elemento del acto administrativo fuera prenombrado en forma expresa. Es decir, que el procedimiento de conformación de la voluntad fuera exhaustivamente previsto, así como las atribuciones de la Administración y los efectos jurídicos de cada actividad estatal. La

³⁴ Cfr.: Hans Kelesen, *Teoría general del derecho y del Estado*, Eudeba, Buenos Aires, 1969, p. 317 - 325.

³⁵ Cfr.: Hans Kelesen, Op. Cit., pp. 320 y 325.

³⁶ A. Merkl, *Teoría general del derecho administrativo*, s.e., Madrid - España, 1935, p. 210.

³⁷ Raymond Carré de Malberg, *Teoría general del Estado*, s.e., México D.F - México, 1948, p. 450.

autonomía de la voluntad propia del Derecho privado y su gran libertad de acción, se contraponía frecuentemente con el excesivo formalismo legal de la actividad administrativa.

En ese sentido, la actividad administrativa simplemente debía limitarse a la simple aplicación de la ley realizando una abstracción genérica de la norma en el accionar administrativo, sin importar que en esencia el acto administrativo sea consecuencia ineludible del ejercicio de la función administrativa tendiente a satisfacer directa e inmediatamente el interés público³⁸.

La Administración tiene como función principal la realización del interés público, pero de acuerdo a los postulados modernos de vinculación positiva al principio de legalidad, debe utilizar el mismo silogismo lógico jurídico de adecuación del caso particular a la norma³⁹. Un ejemplo de esto sería que si la Administración va a recalcular un impuesto o a multar un infractor, no lo hace para aplicar la ley e impartir justicia, en un conflicto de intereses, sino para satisfacer un interés público de nutrir adecuadamente sus arcas fiscales.

A decir de muchos doctrinarios críticos de esta concepción estática y rígida de sometimiento íntegro de la actividad pública administrativa al principio de legalidad, que prácticamente se convierte en una ejecutante de la misma norma, es imposible que el legislador pueda prever casuística y exhaustivamente todo el quehacer administrativo. Sería un imposible que se pueda establecer en la norma legal, todos los supuestos fácticos y

³⁸ Ramiro Ávila Santamaría, Op. Cit. p. 33, considera que la concepción liberal del Estado implicaba que, en la división de poderes, el ejecutivo sólo podía hacer lo que estaba prescrito en la ley y, en el ámbito privado las personas no podían hacer sino lo que estaba expresamente prohibido.

³⁹ Domingo J. Sesín, Op. Cit., p. 23.

pragmáticos del desenvolvimiento estatal, con el fin de garantizar formalmente las libertades y los derechos de las personas.

Para esto, Sesin⁴⁰ plantea dos soluciones: La primera resuelve la cuestión desde una perspectiva jurídica: el principio de legalidad en sentido estricto, debe sufrir una profunda mutación, convirtiéndose en principio de “juridicidad”, concepto que nació a partir de los postulados de la Revolución Francesa, que, a decir de Sesin⁴¹ es la conciliación razonable de los poderes de la Administración y los derechos de los particulares dentro de los límites de las normas, valores y principios generales del Derecho; y, la segunda desde una perspectiva práctica, porque aún antes de adoptarse una postura jurídica amplia, se aplicaron dos “válvulas de escape” que moderaron la legalidad estricta: la discrecionalidad administrativa y, para casos excepcionales, normas infra legales, como decretos u ordenanza de necesidad y urgencia.

Finalmente, la superación del criterio legalista estricto es llevada a cabo por una nueva postura jurídica que concede significativa jerarquía a los principios generales del Derecho, los cuales, juntos con el principio de legalidad, pasan a formar el marco de juridicidad que sirve como fuente de toda la actividad administrativa. El sustento de esta nueva tendencia de soporte de la Administración Pública es que las normas jurídicas, principal garantía contra los abusos de poder contra los ciudadanos, son interpretadas en función a principios básicos de justicia y de bienestar social, en función de las peculiares características de la sociedad en la cual se proyectan⁴².

Su efecto práctico es que el ejercicio hermenéutico de cada norma jurídica y su aplicación consecuente, funcionen tomando en cuenta no solo la formalidad de las leyes,

⁴⁰ Domingo J. Sesín, Op. Cit., p. 23.

⁴¹ Domingo J. Sesín, Op. Cit., p. 24.

⁴² Santi Romano, *El Ordenamiento Jurídico*, “IEP”, Madrid - España, 1963, p. 22 y ss.

sino también los principios y valores que componen el ordenamiento jurídico, con la finalidad de adquirir un sentido. De esta manera, al integrar las normas a los valores y principios que componen el Estado de Derecho, se configura una unidad sistemática del ordenamiento jurídico, evitando que las normas se interpreten aisladamente, lo cual podría causar un desastre jurídico en el papel de la Administración de promover el bien común, el interés general y el servir a la ciudadanía.

De esta forma, se deja atrás a la creencia de que la función administrativa es una simple ejecutora de la ley. Actuar dentro del ordenamiento jurídico para satisfacer el interés público, no es lo mismo que aplicar automáticamente el contenido de las normas (esto es muy común ver actualmente en las instituciones públicas ecuatorianas, donde se limitan a ejecutar “ciegamente” las disposiciones normativas, sin aplicar el ordenamiento jurídico de manera sistemática, a pesar de los nuevos postulados administrativos y constitucionales para el efecto).

Con esto no pretendo hacer una crítica de cual tipo de Administración Pública es más eficiente. Muchas veces, bajo el pretexto de la argumentación e interpretación de las normas jurídicas, las instituciones públicas en ejercicio administrativo, han cometido muchos abusos y arbitrariedades porque no han sabido encaminar sus actos en la juridicidad. La discrecionalidad de las actuaciones administrativas es un tema muy complejo que si no es bien comprendido podría volverse un arma de doble filo que pondría en peligro el Estado de Derecho, ya que como veremos más adelante, el ejercicio hermenéutico mediante la unicidad y sistematización del ordenamiento jurídico depende del grado de madurez y de profesionalización de los funcionarios administrativos, al fundamentar sus actuaciones en subjetividades.

De todos modos, la Administración en algunas ocasiones podrá ligarse más a la gramaticalidad de las normas, pero en otras podrá actuar con mayor amplitud, siempre que respete los límites de la juridicidad. Creemos que lo importante es que el marco legal provea siempre el molde dentro del cual podrán adoptarse las decisiones que la Administración desee.

Por esta razón, cuando no existe una norma expresa que regule el comportamiento administrativo correspondiente, está vetado que la Administración deje de actuar (realizar, resolver, sancionar, etc.) y está obligada a acudir a los principios establecidos por la Constitución y las normas internacionales a las cuales se hubiera adherido.

En este punto, el Tribunal Supremo español⁴³ es muy claro en señalar que “...*la actividad de la Administración es reglada tan sólo cuando el acto se halla regulado por una ley o cualquier otra norma inferior, equivale a caer en puro formalismo jurídico y desconocer que al margen de estas reglas, la acción de la Administración se rige por fines teleológicos inexcusables y por principios indestructibles que reglan su conducta con tanto o más vigor que las ordenaciones supralegales*”

Este evolucionado principio de legalidad ha sido adoptado en el sistema constitucional de muchos países (como el ecuatoriano). Al respecto el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador señala que: “*Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución*”.

⁴³ Tribunal Supremo Español, sentencia del 7 de junio de 1972, p. 3123.

Como se puede apreciar, nuestra Constitución incorpora el principio de legalidad como condición necesaria para el ejercicio de la actividad administrativa, pero debe estar direccionada siempre al servicio de la ciudadanía haciendo efectivo el goce y ejercicio de los derechos subjetivos.

Así mismo, el artículo 227 de la Constitución menciona que: *“La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación”*.

Esta norma citada es muy importante para reforzar, aún más, el análisis que se está realizando en estas líneas anteriores porque si bien es cierto que la legalidad es el punto de partida de las actividades de la Administración, el eje que motiva la razón de ser del Estado es la colectividad (interés general) en busca de satisfacer las necesidades sociales. En este sentido, los principios que menciona la norma citada, así como los derechos fundamentales son las directrices encaminadas a la Administración Pública, que ayudan a no desviarse de su propósito y de su finalidad, cuando por el afán de ejecutar a “raja tabla” las prescripciones normativas, incurre en acciones contradictorias que desdican de un Estado de Derecho.

Al respecto, los principios⁴⁴ que normalmente para muchos son un cúmulo de aspiraciones y buenas intenciones, donde el intérprete –sea éste abogado, juez, funcionario público- le rehúye por el riesgo que esto le conlleva, desempeñan un papel indispensable dentro del Derecho, porque su función es ser “constitutivo” del orden jurídico⁴⁵, al adherir sus contenidos –sociales, históricos, axiológicos, religiosos, culturales, etc.- a las normas jurídicas o reglas. Los principios, en otras palabras, le dan significados a las reglas jurídicas y a la voluntad del legislador, justamente para darle juridicidad a las actuaciones de los sujetos protagonistas jurídicos.

Las leyes, si estuviesen desprovistas de este contenido producido por los principios, serían simplemente prescripciones vacías que alejarían al Derecho de la sociedad. Las reglas o normas legales, en efecto, se agotan en sí mismas, porque en sí mismas no tienen ninguna fuerza constitutiva, fuera de lo que ellas mismas significan⁴⁶.

Nos parece muy valioso el aporte que realiza en este contexto, Gustavo Zagrebelsky, porque prácticamente nos define que la distinción esencial entre principio y regla (o ley) es que las segundas nos proporcionan el criterio de las acciones; nos dicen cómo debemos y podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; mientras que los principios, no nos dicen nada al respecto, pero proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que *a priori*

⁴⁴ En efecto, Gustavo Zagrebelsky, *El derecho ductil*, Editorial Trotta, Madrid - España, 1997, p 109 menciona que: “Con la palabra “norma” se alude a que algo deba ser o producirse; en particular, a que un hombre deba comportarse de determinada manera sin embargo de cara al significado de la separación de la ley respecto a los derechos y justicia, dentro de una noción genérica de norma de este tipo es importante diferenciar lo que podrá denominarse “regla” de lo que podría, por el contrario, denominarse “principio” (...) Entender la diferencia entre los principios y las reglas jurídicas es complicado y extenso y constituye por sí misma una demostración elocuente no sólo del carácter problemático, sino también de la relevancia de esta distinción a la que ahora se presta una atención creciente (...) Si el derecho actual está compuesto de reglas y principios, cabe observar que las normas legislativas son prevalentemente reglas, mientras que normas constitucionales sobre derechos y sobre justicia son prevalentemente principios. Por ello, distinguir los principios de las reglas significa, a grande rasgos, distinguir la Constitución de la ley.

⁴⁵ Gustavo Zagrebelsky, Op. Cit., p. 110

⁴⁶ Gustavo Zagrebelsky, Op. Cit., p. 111

aparecen indeterminadas –pudiendo generar actitudes favorables o contrarias de adhesión-. Los principios, a diferencia de lo que sucede con las leyes o reglas, sólo se les pueden dar algún significado operativo haciéndoles reaccionar ante algún caso concreto; es decir, los principios no pueden determinarse en abstracto, sino sólo en los casos concretos para entender su alcance⁴⁷.

A lo que se quiere llegar con este análisis que nos desvía un poco de las actividades de la Administración Pública -como la Administración Tributaria- es que como dice este autor – Zagrebelsky- es que sólo las reglas pueden ser aplicadas mecánicamente y que si la ciencia jurídica y, en especial, el Derecho Público, estuviese compuesto de reglas no sería ilógico pensar en la *mecanización* de su aplicación, donde el ejecutante de la norma, solamente le correspondería dar la respuesta una vez que se le den los hechos.

Si el Derecho carece de principios y de contenido, los operadores jurídicos solamente podrían motivar la razón de sus decisiones con esquemas lógicos clásicos con el fin de interpretar las disposiciones: Uno, a través del silogismo jurídico -el que aplican los jueces ordinarios normalmente- y; dos, con la subsunción del supuesto de hecho concreto en el supuesto abstracto de la norma.⁴⁸ Esta forma unidimensional de aplicar el Derecho, típicamente positivista, carece de sentido en la medida en que el Derecho contenga principios; o también podríamos decir que podría aplicarse en un Estado legal o *iustuspositivista* de Derecho, en donde, como ya dijimos, la validez y existencia del Derecho recaía únicamente en la formalidad de la norma, por el sólo hecho de haber sido expedida

⁴⁷ Gustavo Zagrebelsky, Op. Cit., p. 112.

⁴⁸ Esto es normalmente lo que realiza la mayoría de funcionarios públicos, incluidos los judiciales al momento de resolver una cuestión puesta a su conocimiento, donde el ejercicio hermenéutico consiste en aplicar la abstracción de la norma en el hecho concreto, haciéndose notar una carencia total de contenido jurídico en el ejercicio.

por quién, de manera indirecta, está atribuido del poder en representación soberano de quién lo posee.

No hay que perder de vista nuestro horizonte a partir del advenimiento del constitucionalismo en el Ecuador en las últimas décadas, pues este país dejó de ser un Estado de Derecho *a secas* y pasó a ser un Estado constitucional de Derecho, donde las reglas y disposiciones normativas pueden quedar sin valor jurídico si en su aplicación concreta a una solución, se separan del contenido material inspirado por los mismos principios y derechos subjetivos de las personas.

No se puede afirmar tampoco que existan funcionarios públicos, jueces, abogados, intérpretes jurídicos o académicos totalmente neutros y libres de toda contaminación política (vista como actividad de tomar de decisiones para la consecución de los objetivos, no como sinónimo de partidismo). Como señala De Trazegnies⁴⁹ la actividad jurisdiccional constituye en sí misma una actividad política. Si la actividad judicial, que es la llamada a dirimir imparcialmente una controversia entre partes con autoridad de cosa juzgada, teniendo como misión esencial la aplicación de la ley a un caso concreto, es un ejercicio político, ni se diga lo que sería la actividad administrativa, que es la actividad estatal, como lo dijimos, de promover el bien común y satisfacer el interés general en función de los derechos de las personas.

Frecuentemente se oye decir que existe una división entre Política y Derecho, y que la ciencia jurídica debe estar libre de toda contaminación política, lo cual queda desvirtuado porque tanto el juez, como cualquier otro intérprete jurídico (como un funcionario público) tienen que valorar situaciones externas de una norma jurídica, en función de la

⁴⁹ Fernando de Trazegnies, Op. Cit., p. 29

sistematización del ordenamiento jurídico. Kelsen⁵⁰ en su obra máxima que es la Teoría Pura del Derecho, señaló que si un órgano jurídico (juez o Administración) tiene que aplicar el Derecho, necesariamente debe establecer el sentido de las normas que tiene por misión aplicar, es decir, debe interpretar esas normas. Para Kelsen, la interpretación es, entonces, un proceso intelectual que acompaña necesariamente el proceso de aplicación del Derecho en su graduación de un grado superior a un grado inferior,⁵¹ porque esta norma superior no puede reglamentar, por obvia imposibilidad, en todos sus aspectos al acto que la aplicará. Queda siempre, inevitablemente, un cierto margen para la discrecionalidad. Por ello, señala Kelsen⁵² “...la norma de grado superior no es sino un marco que debe ser llenado con el acto de creación de la norma inferior o con el acto de ejecución material que aplica la norma”.

El intérprete jurídico, por tanto, al utilizar la abstracción de la norma al caso concreto, está realizando un ejercicio valorativo, eligiendo entre varias alternativas para llegar a una conclusión. Entonces nos encontramos en un punto en que la decisión *correcta* depende de la apreciación de los hechos que tenga el intérprete, sea juez, abogado o funcionario, fundamentado en la concepción que éste tenga de los ellos y de su nivel de convencimiento que haya adquirido de los elementos del proceso que originó el análisis jurídico en cuestión.

Es así que la ciencia jurídica liberal (que en este punto no compartía con la posición del padre del liberalismo jurídico Hans Kelsen) al resignarse que el Derecho no podía estancarse en que todas las consecuencias jurídicas debían originarse de la misma literalidad de las normas, buscaban el desarrollo de un método que le permita al Derecho

⁵⁰ Hans Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*, 1993, Ed. Porrúa, México, p. 205

⁵¹ Hans Kelsen, Op. Cit., p. 209

⁵² Hans Kelsen, Op. Cit., p. 223

llenar los vacíos originados por el indeterminismo jurídico, con la finalidad de que la misma ley proporcione una sola decisión (como si el Derecho fuera una ciencia exacta desprovista de cualquier injerencia externa fuera de las normas).

Todas estas ideas positivistas y exegéticas han logrado introducirse en la mente de juristas, abogados, funcionarios públicos y jueces, incluso en estos tiempos contemporáneos y han logrado convencer que únicamente el Derecho debe aplicarse de manera mecánica, con el pretexto de eliminar al máximo toda imprecisión dentro de la ciencia jurídica que conlleve a subjetividades que derivarían en arbitrariedades, es decir, no habría lugar a interpretaciones fuera de la norma, lo cual, desnaturaliza lo que el mismo Kelsen señaló en su más famosa obra, quien señaló que un órgano jurídico al momento de aplicar el Derecho, debe necesariamente establecer el sentido de las normas que tiene por misión aplicar y por lo tanto interpretarlas⁵³.

La interpretación es, pues, un proceso intelectual que acompaña necesariamente el proceso de aplicación del Derecho en su progresión de la abstracción general e hipotética del supuesto fáctico al hecho concreto y real que exteriorizará los efectos que se pretende tener, haciendo de esta manera un ejercicio deductivo.

A todo ello, De Trazegnies⁵⁴ menciona que en la experiencia jurídica cotidiana, no cabe que se sigan aplicando las tesis de la teoría positivista extrema pues es insostenible que se siga utilizando mecánicamente el Derecho, porque las palabras con que están redactadas las normas jurídicas son indeterminadas al tener diversos significados posibles. La combinación de palabras dentro de una frase normativa y la combinación de normas

⁵³ Cfr.: Hans Kelsen, Op. Cit. p. 225 y ss.

⁵⁴ Fernando De Trazegnies, Op. Cit. p. 35

dentro de un sistema jurídico, así como la ubicación de la norma dentro de un contexto social determinado, ofrecen varios sentidos abiertos de interpretación.

De esta forma, dice De Trazegnies⁵⁵ se reintroduce la posibilidad de creación de Derecho por el intérprete porque una norma no necesariamente conducirá una decisión única que se considere que es la única exacta, porque es posible que conduzca a varias decisiones, todas del mismo valor, en la medida que se adopta como criterio de valor solamente la ley que debe ser aplicada, aún cuando una sola de estas posibilidades llegara a ser Derecho positivo por el órgano de aplicación del Derecho.

Por este motivo, es que este autor considera que el Derecho también es una ciencia política en el sentido que el acto jurídico concreto –por llamarlo de alguna manera, como la sentencia, el acto administrativo, etc. no solamente es una mera aplicación sino también una creación del Derecho que tiene que tomar en cuenta los intereses en juego⁵⁶.

De esta manera, la disociación del rol del Juez o del intérprete jurídico (como el funcionario al momento de resolver una acción concreta) permite diferenciar entre el Derecho y la Política, pero lo importante radica en que ha quedado claro que las teorías extremas positivistas no pueden ser aplicadas de manera “puras” sin el concurso de la Política y nadie puede ser juez o intérprete sin ser necesariamente “político”, que lo conlleva que nadie puede ser tampoco abogado sin ser necesariamente “político”.

⁵⁵ Fernando De Trazegnies, Op. Cit. p. 36.

⁵⁶ Hans Kelsen señala que la sentencia o un acto de cualquier órgano jurídico no es solamente un acto de intelección de una norma superior sino un acto volitivo, “político”, de una determinación de rangos o preferencias de intereses. La ciencia jurídica tiene que limitarse a establecer líneas de interpretación, mientras que a la Política le corresponderá optar entre tales interpretaciones. En consecuencia, el intérprete –Juez– queda disociado en dos personalidades: es un jurista y un político. En su personalidad de jurista, la Ciencia del Derecho lo lleva sólo hasta mostrarle distintas alternativas equivalentes de interpretación; después asume su segunda personalidad, se convierte en político y decide entre una de esas alternativas, en base a sus interpretaciones y consideraciones.

En definitiva, el Derecho y sobre todo el Derecho Público moderno presenta siempre un contexto eminentemente objetivo con varias alternativas de solución, pero por la indeterminación del lenguaje y de las palabras que conforman el contenido del texto de la norma, pueda dar lugar a varias explicaciones que únicamente la hermenéutica podría resolver, dejando un margen razonable de discrecionalidad, de manera que al aplicar la norma, aunque la conclusión no sea arbitraria ni irracional, implicará siempre una opción.

La aplicación del Derecho siempre, aunque lo niegue los propios teóricos del positivismo, resulta siempre política y, en consecuencia, como dice De Trazegnies⁵⁷ para realmente comprender la actividad judicial -o administrativa- es necesario hacer jurídicamente consciente el inconsciente político, a fin de lograr una intervención judicial e interpretativa efectiva y en pleno uso de su poder de decisión.

El pretender legislar como si se pudiera prever todo es algo inadecuado para el Derecho, y las consecuencias serán peores que si se dejara intencionalmente una cierta indeterminación o espacio a la discrecionalidad, ya que la sociedad y la evolución humana es tan dinámica que el Derecho debe ir de la mano con ello.

No es posible construir un conjunto de normas eternizadas, que abarquen absolutamente todo, de manera que éstas puedan anticipar todas las posibles controversias y resolverlas de antemano –esto muy común en las Administraciones Públicas-, ni lograr un sistema jurídico que permanezca estático para toda la eternidad.

La solución, dice De Trazegnies⁵⁸ tampoco sería en cambiar frecuentemente las leyes, de lo que se trata más bien es de hacer flexible la ley, de manera que pueda ir

⁵⁷ Fernando De Trazegnies, Op. Cit. p. 37.

⁵⁸ Fernando De Trazegnies, Op. Cit. p. 40.

adaptándose a las nuevas necesidades sociales, para no convertir al sistema jurídico en “una camisa de fuerza” del que no se pueda evolucionar.

Con todas estas explicaciones realizadas a lo largo de este capítulo, que a manera de introducción pretendemos incursionar en el accionar de la Administración Pública Tributaria en el ejercicio de la facultad determinadora, vemos claramente que, al igual que en cualquier ámbito que la ciencia jurídica pretenda regular, es una actividad que debe estar vinculada inexorablemente al contexto del ordenamiento jurídico, como una medida de garantía del accionar público ante los derechos de las personas.

Este accionar, evidentemente va a estar manejado por órganos administrativos representados por funcionarios, a quienes la misma ley (o incluso normas de carácter inferior como los reglamentos resoluciones, ordenanzas municipales o regulaciones) le da la competencia y los enviste de potestades para realizar operaciones que signifiquen cumplir el objetivo y la finalidad por la cual fue creado el Estado en su actividad administrativa, es decir procurar un interés legítimo general, a favor de la colectividad para su misma supervivencia, garantizando los derechos fundamentales de las personas.

Vemos que esta actividad determinadora tributaria, al igual que toda la actividad administrativa del Estado –y porque la primera es parte de la segunda- busca una finalidad, la cual deberá siempre constar en la norma jurídica, como un enunciado abstracto, que será el marco de desenvolvimiento de la Administración. Obviamente y conforme se explicó a lo largo de este Capítulo, la vinculación de la Administración a la ley, ha sido un proceso histórico y social lento y tormentoso, que nace con el advenimiento de la modernidad, cuya característica fue terminar con la arbitrariedad de los gobernantes representados en personas con poderes omnímodos.

Esto derivó a que se presenten muchas dificultades jurídicas al experimentar nuevas formas de limitar al poder, donde se pasó de una interesante y esperanzadora limitación excepcional de las actuaciones del Estado, a través de prohibiciones certeras en el evento que su accionar se volviera ilegítimo, a un rígido sometimiento de la Administración a las prescripciones normativas.

Como era de esperarse, la extrema rigidez del nuevo Derecho Público, bajo un sistema en donde la norma jurídica era la única condición de existencia, legitimidad y validez, limitó a la función administrativa en general y a la Administración Tributaria en particular en su actividad regular de servir a los demás en procura del bien común y del interés colectivo. Se hizo tan rígido el accionar administrativo, que prácticamente está vetado de realizar cualquier función pública que ni directa ni indirectamente no lo regule la norma, derivando en inoperancia administrativa, que fue alejando al Estado de su objetivo central de servir a los ciudadanos. ¿Qué sentido puede tener un Estado, en función administrativa que deja de cumplir con sus súbditos por su desvinculación política y su sumisión a la exegesis de la ley?⁵⁹

Esto trajo consigo en la ciencia jurídica el replantearse los postulados jurídicos del Derecho Público y Derecho Administrativo de sometimiento de la actuación administrativa a la juridicidad, ya que no solo las normas jurídicas (leyes, ordenanzas y reglamentos) debían regular y controlar las actividades estatales al momento de desempeñar la

⁵⁹ Si bien es cierto que nuestra Constitución, que consagra a los derechos como el más alto valor a ser respetado por los poderes, faculta a que los órganos administrativos también puedan adecuar formal y materialmente los derechos a sus normas y actos, en apego a los principios y derechos fundamentales (pluralidad jurídica), el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador al señalar que “...*las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley*”, esto quiere decir que las normas jurídicas abstractas (leyes) definan absolutamente todo el accionar administrativo al momento de adoptar una decisión o deliberar en una decisión, sino que la actividad estatal como tal misma esté soportada en las normas y que la misma defina el ámbito del accionar administrativo.

función administrativa, sino que además debía tomarse en cuenta los principios generales del Derecho, los derechos fundamentales y la dignidad humana y concebir que la actuación administrativa formaba también parte de la concepción tridimensional del Derecho (regla, hecho social y valores)⁶⁰.

Con esto se resolvía este problema de la inflexibilidad jurídica del momento, aclarando que bajo ningún concepto se buscaba que el Derecho se aparte del principio de legalidad, sino que se quería compatibilizarlo con la realidad vigente, en cuanto a sus principios (derivados de hecho y acciones sociales) y valores. El problema fue incorporar estos axiomas –principios y derechos- en el ordenamiento jurídico como mandatos que los operadores jurídicos –jueces, funcionarios, abogados- estaban llamados a tomarlos en cuenta al momento de resolver y de deliberar.

Muchos autores, como el mismo Kelsen, aceptaron que el método para darle “juridicidad” al Derecho era conceptualizar a la legalidad como el soporte marco y abstracto de la ciencia jurídica, y que solamente a través de la interpretación de los jueces y miembros de cualquier órgano jurídico se podía tomar una decisión jurídica a un caso concreto, basándose en la deliberación fáctica y a la concepción que el intérprete le dé a los hechos y a la norma.

Esta es la forma en donde se justifica la actividad discrecional de la Administración y del Estado -entendida como el espacio flexible que la Constitución, la ley y las normas *infralegales* le dan a los organismos públicos y a cualquier entidad con potestades

⁶⁰ Ramiro Ávila Santamaría, Op. Cit., p. 27, nos señala que una norma y un sistema jurídico debe contener tres elementos para su cabal comprensión: descriptivo, que el único que ha sido considerado por la ciencia jurídica tradicional (la regla o enunciado lingüístico), prescriptivo (los principios y, entre ellos, los derechos humanos –derivados de hechos sociales-) y valorativo o axiológico (la justicia). Sin uno de estos tres elementos, el análisis constitucional del derecho sería incompleto e inconveniente. Se funden tres planos del análisis, el legal, el constitucional y el filosófico – moral, todos en conjunto para que la norma jurídica tenga impacto en la realidad (eficacia del derecho).

administrativas para que adecue las actividades a los objetivos planteados, sin menoscabar las libertades y las garantías de los derechos- donde confluye el dinamismo de acciones de políticas públicas en busca de necesidades colectivas y la juridicidad, con el marco de soporte que legitima formalmente estas acciones, obteniendo, ahora sí, que el fin de la Administración Pública no se desconecte de su filosofía de estar en constante movimiento en pro de los ciudadanos.

La piedra angular de la discrecionalidad, sin lugar a dudas es la motivación de los actos, la cual deja de ser un simple enunciado formal de normas para pasar a ser una condición indispensable de justificación del accionar administrativo, donde no sólo se le da a conocer al particular –quien recibe los efectos jurídicos de la decisión administrativa- los argumentos y las razones que tuvo el órgano jurídico administrativo para deliberar de una u otra manera, sino la explicación de que esa alternativa es la que más concuerda con la contexto histórico - social que haya decidido el intérprete, todo bajo el marco y el soporte de la norma jurídica general expedida por el representante del soberano; obteniendo de esta manera, validez y legitimidad jurídica la actuación administrativa, alejando la arbitrariedad y el poderío desbordado del Estado en sus potestades exorbitantes que le concede el mismo ordenamiento legal.

CAPÍTULO II

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

2.1 El acto de determinación tributaria como formalización de los elementos de la obligación tributaria.

Después de repasar al rol que cumple el Estado, a través de la Administración Pública, dentro del Derecho y su vinculación evolutiva al principio de legalidad y a la juridicidad, como límites de garantía para con el ciudadano, en aras de promover el bien común y el interés general y, recalcando que la posibilidad de interpretar la norma jurídica dentro de un marco formal da nacimiento a la discrecionalidad que tiene la Administración para resolver a través de sus actos y resoluciones, vamos a centrarnos netamente en la actividad administrativa del Estado al momento de ejecutar el mandato soberano de exigir contribuciones a los ciudadanos o administrados en miras de nutrir las arcas fiscales. Esta actividad mencionada se denomina “gestión tributaria” la cual es ejercida por la Administración Tributaria, quien tiene bajo su responsabilidad la potestad de realizarla dentro del marco jurídico que el legislador le ha impuesto.

La gestión tributaria, de ninguna manera, es una relación de poder del Estado frente a los sujetos pasivos (no hay que confundirla con la potestad tributaria)⁶¹, sino una relación jurídica de equivalencia entre Administración y ciudadano que se rige por el ordenamiento jurídico, bajo las estrictas reglas establecidas en las normas⁶², y por lo cual, no sería aceptable señalar que existe superioridad o subordinación de la Administración frente al particular y peor aún aceptar que la primera sea más importante que el segundo, porque se trata de una correlación de paridad de ambos, frente al ordenamiento jurídico⁶³.

Esta igualdad jurídica entre Administración Tributaria y ciudadano lo reconoce nuestras normas, como el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y otras normas que regulan la relación tributaria entre sujeto activo y sujeto pasivo, cuando considera que esta relación entre estos es un vínculo jurídico prestacional –derecho personal- consistente en una obligación de dar, por verificarse un supuesto económico de hecho, la cual debe ejercerse estrictamente dentro del marco jurídico.

El artículo 72 del Código Tributario no da un concepto de lo que consiste la gestión tributaria, el cual señala que éstas comprenden dos actividades distintas y separadas: Por un lado, tenemos a la determinación y recaudación de los tributos; y, por otro a la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

Estas gestiones, conforme lo señala el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, la Ley de Creación del Servicio de Rentas internas, Código Orgánico de

⁶¹ Aunque hay quienes consideran que esta relación entre Administración Tributaria y contribuyente –ciudadano no es una relación igualitaria, porque la primera dispone de facultades y poderes desorbitantes frente a los derechos y obligaciones del segundo.

⁶² Como señala el artículo 75 del Código Tributario la competencia administrativa tributaria de la Administración Tributaria es la potestad que otorga la ley para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.

⁶³ José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional, Tributario, Tributación y Derechos Humanos*, Pudeleco Editores S.A., Quito - Ecuador, 2008, p. 286

Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y demás normas afines, se pueden compilar de la siguiente manera:

2. La supervisión, control y determinación de los impuestos de su competencia: Esta función abarca la permanente fiscalización y control de los tributos. Es la principal función de la Administración Tributaria y, de acuerdo al Código Tributario, comprende los actos o conjuntos de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, actividades que de manera resumida comprenden: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables; y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.
3. La recaudación de los tributos, que está concebido como el proceso de cobro de impuestos, comprende la implementación de mecanismos únicos para la recepción de los ingresos tributarios. Esta función la puede ejercer directamente o con la ayuda de agentes recaudadores (agentes de percepción y retención).
4. La aplicación e interpretación de las normas tributarias, que consiste en expedir reglamentos, disposiciones generales o circulares para la aplicación de las normas legales y para la armonía y eficiencia de la Administración Tributaria.
5. La resolución de toda consulta, petición, reclamo o recurso de manera motivada (con el fin de evitar la arbitrariedad) que en el ejercicio de sus derechos presenten los sujetos pasivos o quienes se consideren afectados por un acto de determinación tributaria.

Adicionalmente y aunque no están encasilladas como funciones principales de la

Administración Tributaria, es pertinente señalar que existen algunas otras en distintos cuerpo normativo, que por su razón de ser, se ejecutan diariamente por ella. Éstas son:

6. El Registro de Contribuyentes, que consiste en registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y con el objeto proporcionar información a la Administración Tributaria, así como para conocer de manera ágil, la situación fiscal de cada sujeto pasivo.
7. El otorgamiento de licencias y autorizaciones especiales que son necesarias para ejercer ciertos derechos o cumplir ciertas obligaciones ante la Administración Tributaria, como por ejemplo: la autorización del SRI para utilizar depreciación acelerada, mermas, dejar de llevar contabilidad, etc.
8. La recopilación de datos económicos y estadísticos, cuya función implica la recolección de toda la información del producto de la actividad determinadora y de control de la Administración Tributaria. Así mismo, esta función implica establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional, generando, por ejemplo, data por sectores económicos, índices de actividad, márgenes de recaudación, etc.

Todas estas funciones que, de manera general, se han establecido en la normativa tributaria, son el ejercicio normal de una Administración Tributaria en la actualidad y se traducen en competencias específicas o atribuciones con las que está investida.

Estas atribuciones está compiladas, ya de manera más concreta, cuando el Código Tributario señala, en el artículo 67 que éstas, denominadas “facultades de la Administración Tributaria” se clasifican así: La de aplicación de la ley (Facultad Reglamentaria); la determinadora de la obligación tributaria (Facultad Determinadora); la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos (Facultad Resolutiva); la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos (Facultad Sancionadora); y la de

recaudación de los tributos (Facultad Recaudadora).

La gestión tributaria contenida por todas estas facultades se justifica para operativizar, el poder estatal, denominado “potestad jurídica” – el que tiene el Estado para crear y establecer tributos hacia los todos particulares que habitan en su jurisdicción-. Es decir, la gestión tributaria es el ejercicio estatal de la Administración Pública en el manejo de los impuestos, justamente para poder manejar el mandato legislativo de exigir impuestos - cuya finalidad está ligada a la obtención de recursos suficientes y llegar al bien común-

De todas las facultades que la ley otorgo a la Administración Tributaria para poner en marcha el poder soberano – tributario, la Facultad Determinadora, sin lugar a dudas, se constituye en la función más importante de la Administración Tributaria, porque es la potestad que convertirá a la materialidad de las obligaciones impositivas en coacción, para efectos de que adquiere eficacia y ejecutividad. Como expresa Giuliani Fonrouge: “La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación”⁶⁴.

En otras palabras, con la Facultad Determinadora la Administración va a darle fuerza coactiva a que la obligación tributaria no quede únicamente como un mero postulado descriptivo antes de realizar los actos de cobro de los impuestos.

⁶⁴ Carlos Giuliani Fonrouge, *Curso de Derecho Financiero, I*, 7ª edición, Buenos Aires - Argentina, Depalma, 2001, p. 535.

En resumen, es en la Facultad Determinadora donde se va a ver si la Administración es eficiente respecto a su misión fundamental dentro del papel protagónico que tiene para nutrir las arcas fiscales, porque estará investida de un condición fundamental para realizar la valoración de todos los elementos que integran la relación jurídico tributaria, dirigido a precisar, en cada caso particular, la existencia de una deuda tributaria, el obligado al pago y, su importe⁶⁵.

Es aquí donde el impuesto, como la razón de ser de la Administración Tributaria, adquiere su verdadero significado y su máxima expresión, porque se unen todos los elementos del Derecho Administrativo y su principal elemento, el acto administrativo, como efecto directo de la Administración Pública, dentro de la esfera de la fiscalidad y la tributación. Como indica Juan Carlos Benalcázar, el tributo se rige por sus propias instituciones y normas, pero requiere ineludiblemente de una organización y actividad administrativa que tiene como cometido público hacerlo efectivo⁶⁶.

Como diría Valdés Costa, el punto de partida de la determinación tributaria es que los derechos y obligaciones de las partes de la obligación tributaria material están determinados por las normas jurídicas y que en la etapa administrativa corresponda hacer efectiva dichas normas, para comprobar la existencia de los presupuestos del tributo y establecer su cuantía, y controlar y asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria. Sin embargo, es la obligación tributaria la que explica y justifica todo este despliegue de actividad administrativa.⁶⁷

⁶⁵ Aura Fernanda Celly Viñan, *El Acto Administrativo desde la Jurisprudencia Tributaria en el Ecuador*, Tesina para la obtención de la Maestría en Derecho con Mención en Derecho Tributario, Dirigida por Carmen Simone Lasso, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito - Ecuador, 2009, p. 38.

⁶⁶ Juan Carlos Benalcázar Guerrón, *El acto administrativo en materia tributaria*, Ediciones Legales, Corporación MYL, Quito - Ecuador, 2006, p. 55.

⁶⁷ Cfr. Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires - Argentina, 1996, p. 14.

A través de la Facultad Determinadora se va a verificar si el importe impositivo, que el ciudadano debe satisfacer a favor del ente estatal, está estructurado de manera correcta, previamente al pago que el primero debe cumplir o previa al cobro que el segundo debe efectuar. Mediante el acto administrativo de determinación se va a comportar una decisión de la autoridad que, de modo directo e inmediato, está llamada a producir un efecto o consecuencia jurídica en el ámbito tributario, tanto al declarar o establecer el amoldamiento de una situación fáctica al hecho generador previsto por la ley, como al precisar el crédito tributario que debe pagarse⁶⁸

Con la Facultad Determinadora, se va a confirmar y a declarar de manera oficial, si el cálculo del impuesto, en base a los elementos materiales de la obligación tributaria, es idóneo y oportuno, lo que logrará una formalización jurídica, a través de la revisión y fiscalización administrativa, de los componentes de la obligación tributaria.

En conclusión, mediante la Facultad Determinadora, la Administración Tributaria materializará el vínculo jurídico obligacional que tiene con el sujeto pasivo, manifestándolo en un acto administrativo que generará efectos particulares en los derechos de las personas, el cual deberá estar precedidas por los elementos de la legalidad y la juridicidad, para que dicha actuación no se convierta en una situación eminentemente fáctica que derivará en una desviación de poder.

⁶⁸ Juan Carlos Benalcázar Guerrón, Op. Cit., p. 59.

Como sabemos, la obligación tributaria⁶⁹ que es establecida por el legislador, en base al principio de reserva de ley, nace por un vínculo jurídico entre el Estado, representado por la Administración Pública Tributaria (Administración Tributaria) y los ciudadanos en donde la primera está facultada para administrar y controlar los tributos. El punto está en que la única manera en que en el mencionado vínculo obligacional forme parte de la actividad administrativa, es a través de la determinación tributaria, porque aquí se precisará formalmente algo que con anticipación ya nació, al verificarse el hecho general de la obligación tributaria.

Juan Carlos Benalcázar nos guía con un criterio que nos puede ayudar a entender esto. Él menciona que la obligación tributaria nace o se origina al producirse el hecho generador previsto por la ley, pero requiere, para su formalización, necesariamente del procedimiento de determinación y liquidación del importe a pagar, el cual se realizará en un momento ulterior a dicho nacimiento y reflejará la voluntad administrativa que se concretará en una actuación en particular y que generará efectos jurídicos⁷⁰. Esto quiere decir que una concreta pretensión tributaria supone que se ha producido con anterioridad el

⁶⁹ Emilo Margain Manatou, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México D.F. - México, 1967, p. 34 define la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniarias excepcionalmente en especie; Carlos Giuliani Funrouge, *Derecho Financiero*, Depalma, 2ª edición, Buenos Aires - Argentina, 1970, p. 2, lo define como una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.; L. Corral Guerrero, *Introducción al Derecho Tributario*, Editorial Trivium, Madrid España, 1993, p. 94 señala que la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud de cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el estado para allegarse recursos pecuniario; “Manuel de Juano, *Curso de finanzas y Derecho tributario*, Editorial Molanchino, Rosario - Argentina, 1969, p. 334 menciona a la obligación tributaria, diciendo que constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio”

⁷⁰ Cfr.: Juan Carlos Benalcázar Guerrón, Op. Cit., p. 57.

hecho generador previsto por la ley, lo cual significa que estamos ante una obligación *ex lege* donde el tributo comporta un objeto y realidad particular y se gobierna jurídicamente por sus propias normas, pero necesitará ineludiblemente de la esfera administrativa y de su estructura para verificar, si esa obligación tributaria, previamente establecida por ley, está realizada de manera correcta, la cual se reflejará en los efectos del acto administrativo a expedirse para el efecto⁷¹.

Por ello, como dice Giuliani Fonrouge, la determinación tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por la ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo –mediante la aplicación de la alícuota correspondiente- el monto o *quantum* de la deuda (...) Es la única solución acorde con la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria. El deudor o responsable al formular la “declaración” impositiva (o al sellar un documento) o la administración al efectuar una “determinación de oficio”, no crean nada, ni perfeccionan obligación alguna; simplemente, reconocen o declaran en cuanto ha lugar por Derecho, para usar la terminología forense, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley (...) ⁷²

⁷¹ Ramiro Ávila Santamaría, Op. Cit. p. 33, considera que en el Estado constitucional los órganos públicos y el ejecutivo, en particular, definen y ejecutan lo que se denomina políticas públicas, las cuales se materializan en planes, programas, proyectos, objetivos, actividades, destinatarios, recursos, responsables, cronogramas, donde siempre se manejan márgenes de discrecionalidad que no están expresamente determinadas en la ley (la cual no establece parámetros concretos sino parámetros de actuación) Dentro de esos parámetros y márgenes de discrecionalidad, el ejecutivo toma decisiones que tienen características propias de una ley. Una política pública, al igual que la ley, es de carácter general y de cumplimiento obligatorio. En otras palabras, el órgano ejecutivo crea normas jurídicas. Por ello, los actos administrativos y las políticas públicas también tienen que sujetarse a los parámetros constitucionales y están sujetos a control constitucional. Por este poder del ejecutivo se podría pensar que existe una crisis del principio de legalidad. En suma, “el poder ejecutivo” asume mayor participación en la concretización de la normatividad frente a la modificación del contorno de los principios de legalidad y tipicidad.

⁷² Cfr.: Carlos Giuliani Fonrouge, Op. Cit., pp. 546-547.

Comparándolo con el Derecho obligacional en materia civil⁷³, la Facultad Determinadora de la Administración, en representación del ente acreedor del tributo, viene a ser como el derecho de acción que tienen los acreedores dentro de la esfera privada para hacer efectivo su derecho personal de exigir la obligación de dar, hacer o no hacer; quién al no tener poderes unilaterales de autotutela para determinar a su discreción la deuda posteriormente exigir su cobro, lo realizaría a través de mecanismo judiciales –derecho de acción propiamente dicho- o convencionales –transacción, novación, o cualquier modo de extinguir las obligaciones-.

Obviamente, en el vínculo obligacional tributario, al tener el ente acreedor la facultad para componer y establecer la deuda y posteriormente realizar gestiones de cobro y ejecución, sobre la base de la legalidad, sin necesidad de mecanismos judiciales y convencionales, ya no estaríamos en el campo del Derecho privado, sino en la órbita del Derecho Administrativo, o específicamente dentro del Derecho Tributario formal, el cual deberá realizarse dentro de los límites que el ordenamiento jurídico impone para este tipo de actividades administrativas.

La diferencia radica, entonces, con relación al Derecho obligacional privado, en que en la esfera tributaria, la obligación jurídica siempre estará previamente establecida por su única fuente, la ley; mientras que en la esfera privada puede nacer de manera convencional, pero –en la obligación tributaria- para concretizar la deuda y saber qué elementos materiales, temporales, objetivos y subjetivos forma parte de esa obligación, necesitamos fijarla y formalizarla primero, a través de un acto o conjuntos de actos, precedidos de un procedimiento administrativo, que le va a otorgar validez, legitimidad, ejecutoriedad y validez a esa obligación; caso contrario, si no realiza esta formalización por parte de la

⁷³ El cual sería la raíz desde el punto de vista del vínculo jurídico u derecho obligacional civil.

Administración dentro del plazo que señala la ley para hacerla –caducidad-, al haber nacido anteriormente la obligación tributaria y al existir la posibilidad, en algunos casos solamente -como en el Impuesto a la Renta o Impuesto al Valor Agregado-, que el mismo sujeto pasivo se autodetermine la deuda a pagar, dicha deuda adquiriría efectos jurídicos y definitivos, sin que la Administración Tributaria pueda objetar esta determinación particular.

Incluso, puede darse la posibilidad que dicha deuda, que preexiste de manera previa conforme lo explicado, nunca llegue a determinarse ni cobrarse, porque simplemente el contribuyente no la autodeterminó ni la Administración realizó el ejercicio de su facultad determinadora, tanto para obligar al contribuyente que lo realice como para fijar directamente la composición del impuesto, lo que generaría que esta obligación tributaria nunca haya tuvo fuerza coactiva y coercitiva, ni tampoco eficacia jurídica; evidenciando, por tanto, que la obligación tributaria, sin previa determinación, simplemente constituyen un mero postulado general sin ninguna fuerza jurídica. Es decir, habría potencialmente una obligación, pero sin eficacia al haberse caducado la Facultad Determinadora, lo cual, en lenguaje de Derecho Civil, dicha deuda no contendría una obligación cierta, líquida y pura, que justificaría la potestad de cobro de la misma Administración Tributaria.

2.2 La facultad determinadora de la Administración Tributaria como ejercicio reglado y discrecional de poder público.

Las administraciones tributarias en la mayoría de países, disponen de facultades discrecionales en su gestión tributaria, en especial en su Facultad determinadora, porque como lo analizaremos en las líneas siguientes, buscará imponer el criterio que mejor se

acomode a los fines recaudatorios. De hecho, utilizará las normas, criterios y directrices de manera sistemática, pero siempre buscando interpretar a su favor los elementos de la obligación tributaria, como el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, establecidos abstractamente y sin ningún contenido concreto.

Cualquier acción que tome la Administración Tributaria de fijar los elementos fácticos que componen el impuesto, de señalar quien es el sujeto obligado del tributo, de precisar la base imponible o de calcular la cuantía del tributo, conllevará a que ésta imponga su voluntad conforme a lo que estime favorable y ventajoso para la misión que tenga; obviamente que la misma siempre estará soportada y autorizada por la norma legal.

Así lo señala el artículo 68 del Código Tributario al mencionar la facultad determinadora con la que cuenta la Administración, cuyo texto lo cito a continuación:

“Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo (...)

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

En el mismo sentido, los artículos 87 y 90 de la citada Ley consideran:

“Art. 87.- Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.

Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente”.

Como se puede apreciar, es claro que durante un proceso de fiscalización, la

Administración Tributaria ejerce su facultad determinadora con el fin de lograr un resultado ventajoso económicamente hablando, pero, además, buscará generar un efecto psicológico en el comportamiento de los contribuyentes, pues a nadie le gusta tener encima a la Administración Tributaria y que está realice a su discreción cualquier acción que signifique un riesgo financiero para el sujeto pasivo. De todas formas, no vamos a profundizar sobre este aspecto político que conlleva la Facultad Determinadora, sino nuestra idea es dejar por sentado que las actuaciones administrativas de la gestión determinadora de la Administración con el fin de componer los elementos de la obligación tributaria, son un ejercicio de actividad administrativa discrecional, de acuerdo a los fines que esta persiga, conforme se analizará más adelante.

Un ejemplo de ello, es la permisión que el ordenamiento jurídico tiene para facultarle realizar, entre otras cosas: Iniciar investigaciones tributarias; ejecutar fiscalizaciones propiamente dichas; exigir la contabilidad y sus estados financieros; realizar cruces de información; requerir comparecencias de los sujetos pasivos ante la Administración Tributaria; recabar información de terceros; practicar de avalúos de bienes; practicar inspecciones en los domicilios de los contribuyentes; adoptar medidas administrativas; adoptar medidas cautelares; etc.

Incluso, estas funciones pueden efectuarse por parte de la Administración Tributaria en cualquier etapa o fase administrativa, sin importar el tipo de fiscalización o determinación que estuviere efectuando. Las puede realizar desde los simples operativos para detectar el incumplimiento de deberes formales o mientras se realiza el proceso de auditoría fiscal, como investigación de fondo para el levantamiento de un acta de determinación.

Formalmente, estas facultades, reitero, son el ejercicio de una actividad reglada

administrativa, en cuanto permiten el accionar discrecional de la Administración Tributaria desde el mismo texto de la ley o de otras normas jurídicas⁷⁴, cuyo procedimiento está regulado para que ella no pueda a su arbitrio instaurar actuaciones fuera de estas directrices y, además, porque, tal como se analizó en el primer capítulo de esta investigación, la norma jurídica que establece el procedimiento determinador, regula el marco de soporte de esta actividad tributaria, donde reposa cada una de las decisiones que la conforman sus actuaciones.

El punto neurálgico es que, si bien es cierto, el marco jurídico permite actuar a la Administración Tributaria de esta manera, todas estas actuaciones van depender de la concepción que los funcionarios de la Administración Tributaria tengan de los hechos para estructurar los elementos de la obligación tributaria, lo que daría contenido a esa actuación, en función del interés general que el contexto coyuntural le imponga para ello, pero siempre limitado a los límites establecidos en todo el ordenamiento jurídico, como los principios generales, los derechos de la personas y en general, en la juridicidad.

Un ejemplo de ello, sería cuando los funcionarios competentes para sustanciar el procedimiento determinativo, al momento de decidir si se justifica glosar diferencias a favor del sujeto activo, trascienden las formas jurídicas para calificar el hecho generador de un impuesto, de acuerdo a la valoración objetiva que éstos le den los conceptos económicos⁷⁵. En este caso, la Administración Tributaria está facultada por el mismo

⁷⁴ Esto se evidenciaría también en los casos de reducción de diez puntos porcentuales del Impuesto a la Renta por reinversión de utilidades cuando, a su arbitrio, decide que bienes relacionados están relacionados con la investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo.

⁷⁵ Esto se conoce como la calificación del hecho económico para determinar impuestos, concepto que esta soportado en el artículo 17 del Código Tributario que señala: “*Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados (...) Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones*

ordenamiento jurídico a calificar la verdadera esencia y naturaleza jurídica de los actos y negocios jurídicos que originan los hechos y objetos imponible de los tributos, o incluso rehacer, conforme a criterios económicos la forma jurídica de aquellos, para lo cual deberá considerar sistemáticamente⁷⁶ todos los elementos que el ordenamiento jurídico establezca, con el fin de dotarle de legitimidad a la decisión de calificar, sobre la base de conceptos económicos, el hecho generador de los impuesto⁷⁷.

También se manifiesta esta valoración al momento que la Administración Tributaria califica si los gastos que realiza un contribuyente son o no deducibles de los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta; o para efectos de realizar un ajuste por precios de transferencia de la base imponible del Impuesto a la Renta, decide si una transacción entre partes vinculadas es o no comparable con una transacción entre partes independientes.

Estos son ejemplos puntuales de que el ejercicio discrecional de la gestión tributaria, parte de una estructura formal establecida en el ordenamiento jurídico para legitimar su accionar, ya que es imposible establecer en la abstracción de la propia norma todos los elementos de la determinación, la cual deberá basarse en elementos jurídicos - derivados de

económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”

⁷⁶ El artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional señala que se tendrán en cuenta como métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria para resolver, los siguientes métodos de interpretación: Interpretación evolutiva o dinámica.- Las normas se entenderán a partir de las cambiantes situaciones que ellas regulan, con el objeto de no hacerlas inoperantes o ineficientes o de tornarlas contrarias a otras reglas o principios constitucionales; Interpretación sistemática.- Las normas jurídicas deberán ser interpretadas a partir del contexto general del texto normativo, para lograr entre todas las disposiciones la debida coexistencia, correspondencia y armonía; Interpretación teleológica.- Las normas jurídicas se entenderán a partir de los fines que persigue el texto normativo; Interpretación literal.- Cuando el sentido de la norma es claro, se atenderá su tenor literal, sin perjuicio de que, para lograr un resultado justo en el caso, se puedan utilizar otros métodos de interpretación; Otros métodos de interpretación.- La interpretación de las normas jurídicas, cuando fuere necesario, se realizará atendiendo los principios generales del derecho y la equidad, así como los principios de unidad, concordancia práctica, eficacia integradora, fuerza normativa y adaptación.

⁷⁷ Un ejemplo de ello sería cuando la Administración Tributaria, al momento de realizar su facultad determinadora para objetar la deducibilidad del gasto, los pagos que un contribuyente realice al exterior por concepto de intereses por créditos externos, los considera como una forma de subcapitalizar el dinero del crédito, considerando, por tanto, el pago por los intereses, como remesas de dividendos.

la racionalidad y razonabilidad del funcionario- que no están alcanzados por la gramaticalidad del texto de una norma, logrando por ello una “sana” elección escogida entre varias alternativas, con el fin de no recaer en desviación de poder y arbitrariedad, que conllevarían a causar un gravamen irreparable en la medida que se limitaría al contribuyente de conocer las causas que derivan en efectos jurídicos, produciendo por ello en un estado de indefensión⁷⁸.

Esto es lo que se conoce como la actividad discrecional de la Administración, cualidad natural y normal de toda la actividad estatal, que como se explicó en el primer capítulo del presente trabajo, no es contradictorio con el principio de legalidad y juridicidad, sino más bien complementario a estos principios.

La discrecionalidad en la Administración Pública es una realidad que el Estado ni sus actores la pueden desconocer y un ejemplo de ello, es que el Ejecutivo, como responsable principal de la Administración Pública Central cuya labor está encaminada a beneficiar a la población a través de políticas públicas, expidió Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública, dictado por el ex Presidente de la República Gustavo Noboa, que en su parte considerativa señala que “...*no obstante el principio de legalidad, es evidente que la determinación legislativa de la totalidad de la actividad administrativa aparece como una utopía que debe ser dejada de*

⁷⁸ Esta es la terminología que utiliza el Decreto Ejecutivo No. 3179, publicado en el Registro Oficial No. 686 de 18 de octubre de 2002 que contiene el **REGLAMENTO PARA EL CONTROL DE LA DISCRECIONALIDAD EN LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**, cuyo artículo 2 señala que “*La potestad discrecional de la administración en la producción de actos administrativos se justifica en la presunción de racionalidad con que aquella se ha utilizado en relación con los hechos, medios técnicos y la multiplicidad de aspectos a tener en cuenta en su decisión, a fin de que la potestad discrecional no sea arbitraria, ni sea utilizada para producir una desviación de poder sino, antes al contrario, ha de fundarse en una situación fáctica probada, valorada a través de previos informes que la norma jurídica de aplicación determine e interpretados y valorados dentro de la racionalidad del fin que aquella persigue. (...) La discrecionalidad respaldada por el derecho implica la elección de una entre varias opciones igualmente válidas, dentro de los límites de la potestad y de la competencia del órgano. Todo acto administrativo dictado en ejercicio de la potestad discrecional reglada es impugnabile en vía administrativa o judicial*”.

lado en la medida que existan elementos operativos de racionalización del poder, en el entendido de que un margen de discrecionalidad es inevitable en el diseño de la actividad administrativa del Estado”

Este postulado describe lo que a nuestro parecer sería la razón de ser de la discrecionalidad administrativa, la cual no debe confundírsela con el “libertinaje jurídico” ni con la arbitrariedad, puesto que como señala el reciente Reglamento citado, la potestad discrecional se encuentra limitada por las normas procedimentales de la propia actividad reglada, por los principios inspiradores del ordenamiento –principios generales del Derecho- y por los derechos de las personas.

Volviendo a la actividad tributaria, tanto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley de Creación del SRI, así como la normativa tributaria *infralegal*, existen un sinnúmero de disposiciones que determinan la facultad del Servicio de Rentas Internas para ejercer su facultad controladora de impuestos.

Esta actuación, soportada por el marco legal que faculta la determinación de impuestos, deberá ser ejercida de manera equilibrada, razonable y oportuna, donde el órgano administrativo deberá justificar su accionar sobre este equilibrio, a fin de garantizar el Estado constitucional de Derecho, con respeto a las garantías de los administrados, y sin que esto menoscabe la legítima autoridad de la Administración Tributaria en el importante rol que le corresponde cumplir ante la sociedad.⁷⁹ Dicha justificación y argumentación en función del interés general no es más que el deber de motivación de los actos administrativos que producen efecto directo y particular en los ciudadanos.

Este deber de motivación de las instituciones del sector público, a través de sus

⁷⁹ Sergio De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México D.F. - México, 2002, p. 245.

órganos administrativos, implica que los actos estatales, incluidos los de determinación tributaria, no solamente se apeguen a las reglas jurídicas en estricto sentido, sino también que expongan las razones de oportunidad y de conveniencia social que originaron que el funcionario optó por tal o cual decisión al momento de declarar o establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía de un tributo.

Como parte de un régimen de derechos fundamentales y garantías constitucionales, la motivación deberá basarse en principios esenciales de Derecho, los cuales adquieren carácter normativo cuando se vinculen a un caso específico o concreto. Un ejemplo de ello sería cuando se examine por parte de la Administración una diferencia encontrada en la declaración del contribuyente, pero no solo a la par de la gramaticalidad de la prescripción normativa, sino también en función a los principios rectores que rigen la tributación en el ámbito administrativo.

No nos olvidemos que los derechos y garantías consagrados en la Constitución es el punto de partida de cualquier actuación administrativa – como la gestión tributaria- y, como pilares indispensables de dicha actuación, son la guía de cómo deben interpretarse los textos normativos, confrontando dichos derechos con el interés general y ponderando su aplicación al momento de deliberar.

Discrecionalidad de la Administración y motivación de la actividad administrativa, entonces constituyen dos temas de notoria trascendencia práctica, que a decir de Altamirano⁸⁰ encuentran amplio impulso en el Derecho Administrativo y que se proyecta fuertemente sobre el Derecho Tributario, porque significará la esencia de la discrecionalidad y como tal, del acto administrativo de determinación tributaria y porque reflejará formalmente el criterio que tuvo el órgano administrativo, fundamentado en la

⁸⁰ Alejandro C. Altamirano, Op. Cit. p. 153.

razonabilidad y racionalidad.

El motivar y explicitar las razones de oportunidad y conveniencia, justificadas en la norma jurídica, no debe escapar jamás de la gestión tributaria de la Administración, y ésta deberá ser muy cautelosa en sincronizar los fundamentos económicos recaudatorios y los derechos patrimoniales, con el fin en no incurrir en atropello contra el contribuyente⁸¹.

Altamirano⁸² señala que hay un punto de tensión muy evidente, dentro del marco de la relación del contribuyente con la Administración Tributaria, porque ésta última ejercerá sus potestades discrecionales para allanar su camino tendiente a la recaudación –pues esa es su función-; mientras que el contribuyente, por el contrario, batalla para que aquel poder discrecional no se traduzca en una mayor carga tributaria que la ley no admita.

El problema se presenta entre Administración Tributaria y contribuyente cuando ambos entran a una contienda por “culpa” de esta discrecionalidad, porque por un lado, el Estado para lograr los fines recaudatorios que le permite al régimen gubernamental fondear sus arcas fiscales, va a justificar siempre –no conozco ninguna Administración Tributaria que no los tenga- imponer acciones que priorice la maximización de los impuestos antes que otro tipo de acciones que sean contrarias a lo primero.

Sólo la norma legal, por el principio de reserva de ley, debe regular de manera reglada los elementos que finalmente se trasformarán en la carga tributaria, la cual se

⁸¹ Es así que el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública señala en su artículo 4 que “...la motivación no es un requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución (...) La motivación se constituye como la necesaria justificación de la discrecionalidad reglada administrativa, que opera en un contexto diferente al de la propia decisión. Aquella será atacable en materialidad a través de la desviación de poder o la falta de causa del acto administrativo, pero en el caso de los actos discrecionales encontrará su principal instrumento de control en la justificación, precisamente por la atenuación de la posible fiscalización sobre los otros elementos del acto administrativo”.

⁸² Alejandro C. Altamirano, Op. Cit. p. 155.

formalizará una vez que la Administración ejerza su potestad de determinar impuestos, caso contrario estaremos cayendo en un excesivo y desmedido “fiscalismo” que pase por encima cualquier interés legítimo particular.

Si esa batalla se libra dentro de los confines de la legalidad, sin que el ejercicio de la potestad determinadora afecte a algún elemento esencial del hecho imponible, no podrá el contribuyente esgrimir ningún agravio suscitado. Por el contrario, si el ejercicio determinativo se fundamenta en excesivas consideraciones económicas, que superen la razonabilidad y la lógica del impuesto que se está fiscalizando, desnaturalizando los parámetros conceptuales del tributo, el sujeto pasivo se encontrará facultado para recurrir tal actuación.

Ante esta contingencia, la actuación discrecional de la Administración Pública en general y de la Administración Tributaria en particular se vuelve relativa y política, ya que estaría limitada únicamente por la juridicidad. Es decir, al poseer un margen de libertad de apreciación de los hechos desde un punto de vista recaudatorio, realizará la valoración, si bien es cierto dentro de los límites de la razonabilidad y proporcionalidad, un tanto ambigua y dependerá de las circunstancias coyunturales en varios casos concretos, sin que este margen de libertad del cual goza la administración sea antijurídico, sino por el contrario remitido por las normas legales e *infralegales*, de tal suerte que, como bien lo anota García de Enterría, no debe existir discrecionalidad al margen de la ley, sino justamente sólo en virtud de la ley y en la medida en que ésta haya dispuesto⁸³.

En este sentido, ante una decisión discrecional de la Administración en el ejercicio de la gestión tributaria, hay una obligación jurídica, por parte de ella, de justificarla

⁸³ Cfr.: Eduardo García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, s.e., Madrid - España, 2006, p. 324.

racionalmente (no legalmente, ya que no hay norma legal que disciplina su contenido) dentro de los límites establecidos por el propio ordenamiento jurídico, como los principios generales. Es decir, la motivación permitirá develar si la Administración Tributaria ha usado su libertad de apreciación en forma correcta.

García de Enterría, nos recuerda también que en el fondo, el principio de la interdicción de la arbitrariedad, se vincula con la necesidad de que las decisiones administrativas puedan soportar una explicación objetiva a través de una respuesta satisfactoria o razonable, capaz de convencer, susceptible de resistir la comparación con otras decisiones administrativas⁸⁴.

Para Domingo Sesin, se deben ponderar los antecedentes de Derecho y de hecho relevantes; justificar que los irrelevantes carecen de transcendencia; explicar fundamentadamente el apartamiento al precedente lícito, dar razones de por qué se ha seleccionado una alternativa cuando corresponda, entre otros aspectos⁸⁵.

Igualmente este último autor menciona que para poder apreciar y valorar si se han vulnerado los límites de la razonabilidad, desviación de poder y buena fe, debe exigirse el cumplimiento del requisito de la motivación del acto administrativo, ya que sin ello resultaría de cumplimiento imposible el control judicial que para efectivizarse requiere una manifestación de voluntad administrativa cierta y expresa, toda vez que lo intangible resulta de insusceptible revisión⁸⁶.

La motivación de los actos de gestión tributaria tampoco se relaciona únicamente, con la publicidad de los actos administrativos de poder público o con el perfeccionamiento del derecho de defensa de los sujetos pasivos, sino también con la garantía de razonabilidad

⁸⁴ Eduardo García de Enterría, Op. Cit., p. 153.

⁸⁵ Domingo J. Sesin, Op. Cit., p.379.

⁸⁶ Domingo J. Sesin, Op. Cit., p.380.

y de certeza, imprescindible en los actos estatales.

Por tanto, la exigencia de motivación de los actos de gestión tributaria, resulta aplicable, sobre todo, en aquellos actos dictados en ejercicio de facultad discrecional, pues, de lo contrario quedaría expuesta al albedrío del administrador una garantía constitucional (o derecho de protección), dándole en los hechos un ámbito más amplio que el que se reconoce al legislador, máxime si tal medida queda exenta del juicio de los jueces, a quienes compete el control de razonabilidad de las normas y su aplicación.

La motivación en los actos tributarios es necesaria, tanto como derecho eficaz del ciudadano y/o contribuyente, así como obligación jurídica de los órganos de las administraciones tributarias, a fin de explicitar los mínimos elementos que permitan, en primer lugar, al juez tributario controlar el ejercicio de la facultad determinadora tributaria de la Administración, ejercida de manera reglada en el procedimiento y de manera discrecional, en el contenido; y, en segundo lugar, poner de manifiesto la voluntad fundamental del órgano administrativo tributario controlador de impuestos al momento de componer la obligación tributaria, enmendarla y detectar diferencias o incongruencias en materia de impuestos, relativa a establecer el hecho generador y el impuesto debido, con el fin de garantizar el derecho fundamental a la defensa.

Queda claro, entonces, que a pesar de las amplías facultades de que está dotada la Administración Tributaria -como Servicio de Rentas Internas- para el cabal ejercicio de sus funciones, dichas atribuciones o facultades no pueden ser ejercidas al arbitrio de los funcionarios de la Administración Tributaria sino que dichas atribuciones se encuentran delimitadas por preceptos constitucionales –como principios, valores y derechos fundamentales- y legales de obligatoria observación, que deben ser tomados en cuenta en el momento específico de cada situación.

El contribuyente debe convivir con la discrecionalidad de la Administración, porque es connatural de la gestión tributaria la reserva de las decisiones que se van a tomar. La discrecionalidad implica la libertad para acoger el camino apropiado de acuerdo a la valoración subjetiva que tenga el órgano administrativo competente para hacerlo, por razones de oportunidad y conveniencia, pero siempre limitado a la legitimidad de su accionar. En estos actos discrecionales, la exigencia de la motivación tiene mayor importancia, ya que es deber del Estado justificar la elección que se tome al momento de determinar un impuesto.

A decir de Altamirano⁸⁷, la motivación es la materialización de la interdicción de la discrecionalidad arbitraria. De acuerdo al citado autor argentino, el explicitar los motivos o las razones por las cuales la Administración Tributaria ha realizado una elección al momento de determinar tributos, ha sido asimilado con la jurisprudencia en el Derecho comparado, en especial, por el Derecho Administrativo norteamericano, en función de la doctrina conocida como *hard look*.

Esta libertad (no arbitrariedad) con la que cuenta la Administración Tributaria es muy difícil de erradicar, por la imperiosa necesidad que tienen los Estados democráticos y constitucionales de obtener recursos económicos de sus propios ciudadanos, con el fin de servir a la colectividad y de poderles brindar servicios públicos, obra pública y cualquier otra actividad inherente a la administración pública.

Esto ha coadyuvado para que en busca de ese afán, la gestión tributaria desborde los límites de la juridicidad y, en un ejercicio desmedido y desproporcionado por recaudar más impuestos, cometa una serie de abusos y de extralimitaciones de poder, lo cual conlleva

⁸⁷ Alejandro C. Altamirano, Op. Cit., p. 158.

evidentemente, a un desconocimiento en cierta medida de los derechos fundamentales de los ciudadanos contribuyentes dentro del procedimiento recaudatorio tributario.

Lo que preocupa, de acuerdo a Altamirano, es que las facultades discrecionales con las que cuenta la Administración Tributaria al momento de determinar impuestos puedan afectar a un elemento esencial de esta disciplina, que es la configuración del hecho imponible.⁸⁸ Esto derivaría en que al momento de ejercer la facultad determinadora, si no justifica motivadamente las razones de oportunidad legítimas por las cuales se realiza cualquier acto que conlleve a determinar el hecho generador de los impuestos, nos estaremos enfrentando a la vulneración de otro principio esencial del contribuyente, que es el principio de legalidad, porque es la ley la que crea y regula el camino que debe seguir la Administración.

La actuación de la Administración Tributaria, independientemente de cuál sea el grado de su potestad, estará siempre sometida al Derecho y, la discrecionalidad con la que cuenta, en algunos casos, es marcadamente amplia, sobre todo al momento de considerar, por parte del auditor tributario, los elementos de prueba que recoge dentro de un proceso administrativo, no porque dicha subjetividad se enmarque en lo que él considere justo y apropiado, sino por la permisividad que el propio ordenamiento jurídico le da al funcionario, llegando a extremos que muchas veces, desconocerían los derechos que todo contribuyente posee en cualquier proceso administrativo que se discuten derechos y obligaciones.

2.3 La motivación en los actos administrativos determinativos de impuestos.

⁸⁸ Alejandro C. Altamirano, Op. Cit., p. 164.

Como es sabido, la actividad de la Administración básicamente se plasma en actos administrativos que vienen así a exteriorizar la decisión o voluntad de la Administración⁸⁹. Como esa voluntad debe desplegarse conforme al ordenamiento jurídico, las normas establecen varios requisitos esenciales que deben establecerse para que el acto administrativo sea válido.

Estos requisitos naturalmente propenden a asegurar que esa voluntad realmente persiga el bien común y que sean respetados los derechos y garantías del ciudadano: Estos requisitos esenciales del acto administrativo, a decir de María José Rodríguez⁹⁰, son: La competencia, la causa, el objeto, el debido procedimiento, la motivación y la finalidad.

Dentro de los requisitos formales del acto administrativo se encuentra la denominada motivación, elemento esencial del cual no se excluye dentro de los actos administrativos determinativos de impuestos –actos tributarios-, los cuales surgen del procedimiento administrativo establecido en el Libro II del Código Tributario, donde la Administración Tributaria declara y confirma la existencia y la cuantía de una obligación tributaria.

La importancia de este requisito de forma de los actos tributarios está referida fundamentalmente a resaltar la plena vigencia del principio de legalidad y principio de juridicidad- por una parte, y permitir de una manera eficaz a los particulares el ejercicio del derecho a la defensa por otra parte, tanto en instancias de sede administrativa como en la vía contenciosa jurisdiccional.

Así la motivación del acto tributario se presenta como una exposición de motivos, donde se deja expresamente señalados los fundamentos de hecho y de Derecho que

⁸⁹ María José Rodríguez, *El acto administrativo tributario*, Editorial Abaco, Depalma, Universidad Austral, Buenos Aires – Argentina, 2004, p. 69.

⁹⁰ Cfr.: María José Rodríguez, Op. Cit., p. 70 y 71.

concurrir en un caso concreto y que equivalen a la justificación del mismo, lo cual permite establecer si el mismo está ajustado a Derecho, facilita su interpretación y además evita el estado de indefensión de los particulares frente a la actuación de la Administración Tributaria.

De esta forma se puede afirmar que la motivación tiene como objeto el de preservar la legitimidad y juridicidad de la actuación administrativa en la determinación de impuestos –lo mismo que en cualquier actividad estatal- con el fin de evitar una eventual arbitrariedad del órgano administrativo. Es decir, su finalidad es dar a conocer a los ciudadanos las causas que llevan a la Administración Tributaria a tomar una decisión y que en aquellos casos que dichos ciudadanos se vea afectado por el acto, puedan ejercer tener oportunidad de presentar sus reparos y réplicas de las que se crea asistido.

Nuestro ordenamiento jurídico ha regulado la motivación como un requisito de forma de todo acto administrativo, pero a partir de la Constitución Política de 1998 inspirado por el desarrollo jurisprudencial contencioso administrativo y por la importancia que la doctrina de Derecho Administrativo le ha dado a este concepto, la motivación se constituye en un requisito fundamental, por las consideraciones expuestas en el primer capítulo de esta investigación, que se convierte en parte misma del acto al que está explicitando, porque de esta manera transparenta la voluntad administrativa, que conlleva a saber conocer la causa y la finalidad de la Administración Tributaria.

Las normas principales que regulan y desarrollan este requisito fundamental del acto administrativo son:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”

Adicionalmente al artículo constitucional anteriormente referido, es importante indicar que ya existía en nuestro ordenamiento jurídico, normativa legal establecía a la motivación de los actos administrativos y de los actos tributarios. Como señalaremos en el tercer capítulo, la motivación que hoy es una categoría esencial del derecho a la defensa y a la tutela jurisdiccional efectiva, es un requisito esencial de los actos administrativos. En este sentido, el **artículo 81 del Código Tributario** (el cual está vigente desde 1976), que trata sobre la forma y contenido de los actos administrativos, establece lo siguiente:

“Art. 81.- Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.”

Asimismo, el **numeral 2 del artículo 103 del Código Tributario** (también vigente desde 1976), establece como uno de los deberes sustanciales de la Administración Tributaria, el siguiente:

“2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice;”

En este mismo sentido, la **Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestaciones de Servicios por parte de la Iniciativa Privada** (vigente desde 1994) y su **Reglamento**, han regulado la necesidad de motivación de los actos de la administración pública en los **artículos 31 y 20**, respectivamente:

“Art. 31.- Motivación. Todos los actos emanados de los órganos del Estado, deberán ser motivados. La motivación debe indicar los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que han determinado la decisión del órgano, en relación con los resultados del procedimiento previo. La indicación de los presupuestos de hecho no será necesaria para la expedición de actos reglamentarios.”

“Art. 20.- De conformidad con el artículo 31 de la Ley de Modernización los actos que emanen de un órgano del Estado y que no se encuentren debidamente motivados se considerarán como actos violatorios de ley.

La motivación de una decisión, resolución o fallo debe comprender tanto los antecedentes o presupuestos de hecho y las razones jurídicas que la determinaron. Tanto los unos como los otros deberán constar en el documento u oficio en que se materialice la decisión de manera que los interesados los puedan conocer directamente.”

Por su parte, el **artículo 122 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva** (vigente desde 1994 y 2002), en total observancia de la norma constitucional, establece que la motivación sólo puede entenderse como *“...la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como la relación coherente entre éstas y*

aquellos...”, de tal modo que, los actos emanados de los órganos administrativos dentro del ámbito de su competencia, no deje en estado de indefensión al administrado.

Las normas mencionadas, en sus diferentes jerarquías, han establecido el principio de motivación de los actos de los poderes públicos, cuya omisión constituye un vicio que ha dejado de ser meramente formal, para constituirse en un verdadero elemento configurador de la voluntad administrativa, y su inobservancia constituye una falencia que obedece a razones trascendentales, acarreando, en primer término, la nulidad de todo lo actuado.

Existe en la doctrina, la distinción entre causa o motivo del acto administrativo y la motivación del mismo, aunque yo considero que esto es una diferencia muy sutil. En este sentido, Brewer-Carias⁹¹ considera que si la causa o motivos de los actos administrativos están constituidos por el presupuesto hecho y de Derecho que los provocan, por el contrario, por motivación de los mismos actos debe entenderse como la exposición formal de esas razones que han movido a la Administración a dictar dichos actos. Se trata, por tanto, de un requisito de forma de los actos administrativos que consiste en la necesidad que tiene la Administración de expresar formalmente en el texto escrito del acto, la causa o motivos del mismo, constituyendo, por tanto también, en un requisito de fondo.

Pues bien, tanto la doctrina jurídica, como las normas jurídicas son claras al señalar que la motivación es la justificación del acto administrativo frente al ciudadano, cuyo efecto inmediato es ponerlo en igualdad de condiciones frente a la Administración. Como explicamos en el primer capítulo de este trabajo, la motivación se constituye en una

⁹¹ Allan Brewer – Carias, *Consideraciones sobre la distinción entre la causa de los actos administrativos y la motivación como requisito de forma de los mismos*. En *Revista de la facultad de Derecho*, No. 49, Universidad Central de Venezuela, s.e., Caracas - Venezuela, 2004, p. 241.

herramienta de equiparación entre el Estado y el ciudadano, en donde se logra que ambas partes se encuentren en igualdad de condiciones frente al ordenamiento jurídico.

En el ámbito tributario, no es la excepción, y se concibe como la piedra angular que acerca al administrado a los intereses generales que busca desarrollar la Administración, donde cumple – la motivación- un papel primordial en la relación jurídica entre el sujeto activo y el contribuyente, por el cúmulo de intereses que se encuentran de por medio.

Con esto no quiero decir, que la Administración en actividades de gestión tributaria, sea más importante que el resto de actividades desarrolladas por la Administración Pública en actividades administrativas de otras materias, sino que aquella –refiriéndome a la actividad determinadora y recaudadora de impuestos- conlleva un matiz esencial sinérgico entre el Estado que busca de manera acelerada la contribución ciudadana para cumplir las finalidades colectivas y el sujeto pasivo. Dicho de otra manera, la actividad tributaria, como actividad administrativa especial, es la rama pública que más conecta el interés particular con el interés general, porque está de por medio la restricción económica de las personas, que tienen el deber de soportar disminuciones de su riqueza (ingresos y patrimonio), en detrimento de su patrimonio.

La Administración Tributaria, por tanto, es la entidad que mueve y pone en funcionamiento el ejercicio de la potestad tributaria y, sus facultades, tanto en la determinación como en la recaudación, son tan amplias que un ejercicio abusivo de ellas podría causar graves perjuicios a los ciudadanos. Ninguna actividad pública está tanto en constante fricción con el particular como la gestión tributaria, por el simple hecho de estar relacionado con el bolsillo de las personas y porque para lograrlo, como vimos anteriormente, se le concede a la Administración poderes inimaginables para que pueda lograr esas contribuciones.

Esta actividad tributaria soportada en el ordenamiento jurídico, dependerá mucho de cómo esté diseñada la política tributaria gubernamental, la cual -sin necesidad de profundizar sobre esto, porque no es materia de este trabajo- marcará la línea de cómo va ejercérsela, reflejando siempre la voluntad del Estado y de cómo quiere la Administración manejar el régimen impositivo.

Si bien es cierto que el papel fundamental de una Administración Tributaria justamente es el de gestionar la determinación y recaudación de los tributos -la gestión tributaria-, ésta actividad pública del Estado deriva de una superestructura económica, establecida justamente por el Estado cuando ejerce su poder de imperio o de imposición. No nos olvidemos que esta potestad es un poder propio del Estado que está establecido sobre los ciudadanos con la finalidad de exigirle contribuciones para servir a estos mismos con la dotación de obra, servicios públicos, y cualquier actividad inherente al Estado.

Para esto sirve todo el análisis realizado en la primera parte de esta tesina sobre la actividad interpretativa que se da en la ciencia jurídica, la misma que está ligada a la concepción aprehensiva del intérprete de las situaciones fácticas que le dan sentido a las normas estáticas en el tiempo. Es en la actividad tributaria donde la imprecisión legislativa de normar todas las situaciones en un texto abstracto e hipotético es complementada por la voluntad administrativa, que a su vez está orientada por la política fiscal del gobierno.

Por lo tanto, no se puede concebir una actividad tributaria, cuya labor es justamente poner en funcionamiento la potestad tributaria, sin un eje político que le dé un libreto de qué camino tomar ante los ciudadanos, porque su finalidad siempre será satisfacer las necesidades fiscales y presupuestarias de recolectar ingresos monetarios en beneficio propio y de la misma colectividad.

Esta es la justificación de la discrecionalidad administrativa tributaria, cuya materialidad se fundamenta en ese querer político - económico del momento. Si la política tributaria es eminentemente recaudadora, la gestión tributaria se fundamentará simplemente en objetivos y procedimientos que ayuden para ello y, para lograrlo adecuarán la normativa jurídica a ese fin; por su parte, si la política tributaria busca otros ejes de la política económica, en desmedro de la recaudación cuantitativa de impuestos, dicha gestión de reflejará en acciones diferentes a las anteriores, sin necesidad de reformar las normas tributarias fundamentales.

La motivación es la que va a explicar la razón política de estas decisiones administrativas, que finalizará con el acto de determinación; es la que va a señalar el contexto histórico – social a través de la interpretación de las normas; es la que va a dar las razones de la voluntad administrativa, influida por un lineamiento gubernamental (lo cual no quiere decir que obedezca a intereses políticos partidistas) que ha decidido previamente cuál es ese lineamiento y es la que va a explicar sistemáticamente el camino que se eligió.

Todo esto conforma la discrecionalidad administrativa tributaria y justamente es a lo que quiero llegar cuando señalo que la actividad determinadora y recaudadora de impuestos es eminentemente discrecional, pero que obligatoriamente dicha liberalidad está permitida y soportada por el marco normativo legal.

Cuando el artículo 68 del Código Tributario señala que la Facultad determinadora, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, nos está demostrando que las normas jurídicas, en base al principio de legalidad -pilar fundamental de la actividad administrativa- van a regular la forma de cómo se va a realizar esos actos, pero al mismo tiempo, van a permitir

que en el establecimiento de los elementos de la obligación tributaria, prime el criterio que busca imponer la Administración Tributaria, en defensa del objetivo planteado previamente, el cual va a adquirir una fuerte presunción de legitimidad y ejecutoriedad.

CAPÍTULO III

CONSECUENCIAS QUE PRODUCE LA FALTA DE MOTIVACIÓN

3.1. Desvanecimiento de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad

La importancia sustancial que tiene la motivación dentro del ejercicio administrativo, entendida como una garantía indispensable de los ciudadanos frente a las actuaciones de la Administración Tributaria, marcada en su esencia por un ejercicio administrativo discrecional basado internamente por una influencia política y por intereses recaudatorios, lo cual no quiere decir que no se fundamente externamente en principios generales y el contenido de derechos fundamentales, nos conduce necesariamente a analizar todos los efectos jurídicos que confluyen cuando ésta – refiriéndonos a la motivación- es realizada de manera indebida o, incluso, cuando es totalmente desconocida al momento que el órgano administrativo delibera y decide la alternativa definitiva.

Tan importante es la obligación de motivar las razones del acto tributario que su realización produce efectos jurídicos inminentes que trascenderán de la órbita administrativa, pasando a ser, por tanto, el nexo principal para un efectivo control judicial por parte de la función jurisdiccional. La motivación llega a ser, entonces, el puente que nos llevará a saber la inteligencia del propio acto tributario, cumpliendo, incluso, una función de publicidad frente a los agentes externos al ámbito administrativo, ayudando a que los mismos ciudadanos afectados por los efectos del mismo, puedan realizar veedurías del contenido fáctico que haya inspirado al órgano administrativo al momento de dictaminar.

La motivación viene a ser un elemento fundamental del acto administrativo de determinación tributaria, porque esta implica siempre actividad discrecional soportada en el principio de legalidad, y porque refleja que la Administración Tributaria no está por encima del contribuyente y que su deber jurídico es justamente permitir que éste último pueda defenderse y replicar cualquier acción que crea pertinente hacerlo.

Esto quiere decir, que una indebida o nula motivación afectaría no solamente al contribuyente privándole en su derecho a conocer a “ciencia cierta” las razones que tuvo la Administración Tributaria para ejercer su actividad determinadora de impuestos de una manera que haya causado cambios en el *status* patrimonial del sujeto pasivo, causándole por este una limitación a su derecho de defensa, sino también afecta de manera directa, al ejercicio de la actividad jurisdiccional, controladora jurídica de los actos tributarios, quien finalmente está en su cancha la juridicidad de la gestión tributaria.

Por ello, la Administración Tributaria debe fundamentar cada criterio que establezca en el acto de determinación tributaria previniendo una eventual impugnación del contribuyente, logrando que dicho acto sea legítimo y su ejecutoría debe darse sin la tutela judicial. Es decir, la Administración deberá buscar que el interés general sea satisfecho sin

necesidad que se recurra a la justicia para que se pronuncie sobre ello. Dicho de otra manera, la Administración Tributaria debe realizar su ejercicio de la Facultad Determinadora, materializado en un acto de determinación impositiva, de manera jurídica en un escenario que lo ponga al contribuyente en posibilidad de que este puede, por lo menos, replicar si es que este decide sentirse afectado por la actuación administrativa.

Un acto de determinación tributaria, como todo acto administrativo debe poseer elementos indispensables –como la motivación- que necesariamente deben concurrir para que ese acto tributario sea plenamente válido, pero antes de pasar a analizar la invalidez o nulidad del acto por la carencia de ellos, como principal efecto jurídico, debemos mencionar que un acto tributario que posee todos sus elementos goza, como todo acto administrativo, de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, cuyas consecuencias inmediatas por estar investido de esas características son las siguientes⁹²: a) No es necesario que la justicia declare la legitimidad de los actos administrativos; b) no podrían ser anulados de oficio por los jueces; c) es necesario alegar y probar siempre la ilegitimidad; d) deben ser siempre obedecidos por los particulares; e) entre dos interpretaciones posibles, se deben escoger la que favorezca la validez del acto; f) la posibilidad de que la autoridad administrativa disponga su propia ejecución.

Así lo señala el artículo 82 del Código Tributario que para el efecto, menciona lo siguiente:

Artículo 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.”

⁹² Julio R. Comadira, prólogo de Miguel S. Marienhoff, *Derecho Administrativo, Acto Administrativo, Procedimiento Administrativo, Otros Estudios*, Segundo Edición Actualizada y Ampliada, Abelardo-Perrot-Buenos Aires - Argentina, 2003, p. 25.

Pues bien, el primer efecto que un acto administrativo de determinación tributaria indebidamente motivado o no motivado, es justamente ese: que se desvanece su presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por las razones anteriormente explicadas, es decir, porque, en primer lugar, la motivación constituye un elemento esencial del acto tributario, al igual que otros requisitos indispensables –competencia, causa, objeto, procedimiento, finalidad– y, en segundo lugar, porque la motivación es la justificación formal de la voluntad administrativa de todas las razones fácticas y jurídicas que derivaron en la expedición del mismo, conforme lo explicado a lo largo del desarrollo del presente trabajo.

No podemos, entonces, hablar de acto determinativo tributario legítimo cuando este prescinde de la motivación, porque deja de ser una actuación jurídica y pasa a ser una vía de hecho. Si tanto el contribuyente, como los agentes externos que de alguna u otra forma se vinculan con el acto, desconocen los argumentos objetivos y subjetivos que tuvo la Administración, dicho acto ya no puede considerarse válido, cuyo contenido se mantendría incógnito por su falta de publicitación de dichas razones.

Presumir legítimo el acto tributario es afirmar que aquel cumple, supuestamente, con el ordenamiento jurídico en el cual se incluye y la falta o indebida motivación atenta a dicha presunción y, como consecuencia de ello, no podría surtir efectos jurídicos, derivando por tanto y, como veremos más adelante, en una nulidad insubsanable por atentar directamente en los derechos del ciudadano.

Así lo ha reconocido la jurisprudencia de la ex Corte Suprema de Justicia y de la actual Corte Nacional de Justicia, tanto de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, como de la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo que en líneas generales señalan que el acto administrativo, como el acto de determinación tributaria,

derivado de la acción de la Administración se ha de presumir legítimo y ejecutivo, salvo que se trate de un acto administrativo irregular, circunstancia en la que la presunción de legitimidad se desvanece por la existencia de vicios invaliables⁹³.

Como lo señala Mariehonff, una adecuada exposición del régimen de la invalidez de los actos administrativos requiere, como mínimo, tres pasos: 1) la precisión conceptual del acto, con el fin de circunscribir adecuadamente el objeto del régimen; 2) un trazado de la teoría de los elementos o requisitos esenciales del acto, habida cuenta de la relación inescindible que hay entre éstos y el régimen de invalidez y; 3) finalmente, la exposición particularizada del fundamento y las notas configuradoras de cada una de las categorías de este último régimen.

Como veremos a continuación, la consecuencia directa del desvanecimiento de la presunción de legitimidad o ejecutoriedad de un acto administrativo tributario es la invalidez o nulidad del mismo y esto significa que este acto no surte efectos en el ámbito jurídico, y su declaratoria de nulidad, previo procedimiento, sea que se realice en sede administrativa o en sede judicial, es que vuelvan las situaciones al momento que deberían encontrarse, como que si nunca se hubiera suscitado el vicio. Esto último quiere decir que, en el caso de la falta o indebida motivación, la invalidez del acto tributario, retrotraerá al inicio de la expedición del acto determinativo tributario, sin invalidar el procedimiento que se utilizó para expedir dicho acto, que es cuando se verifica formalmente el vicio de no - motivación.

⁹³ 20-II-2009 (Resolución No. 30-09, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 78, 21-X-2010); 2-III-2009 (Resolución No. 38-09, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 78, 21-X-2010); 25-II-2009 (Resolución No. 132-2007, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 89, 23-XI-2010).

Por todos estos motivos, es que si un acto determinativo tributario, como acto administrativo especial, está dotado de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, traducida como que el acto al momento de su expedición, cumplió con todos los elementos de juridicidad, tanto intrínsecos como extrínsecos, que coadyuvaron a que dicha actuación no se transforme en una medida de hecho sino en una manifestación jurídica, su falta de motivación, como elemento indispensable de la voluntad administrativa tributaria, considerada como la formalización de las razones que vinculan intelectivamente la Administración con el contribuyente, con el fin de que este pueda conocer los argumentos facticos y legales de la voluntad administrativa, justamente suprime esta legitimidad, pasando a ser, el acto tributario, en un ejercicio arbitrario de la Administración que se aleja del interés general y del fin que tiene el Estado, como Administración Pública, de cumplir con los fines establecidos en el ordenamiento jurídico.

3.2. Nulidad absoluta como efecto principal de la falta de motivación de los actos de determinación tributaria.

Delineada la noción del acto administrativo tributario y sus elementos esenciales que lo configuran, vamos a entrar a analizar al principal efecto que produce la falta de uno de estos requisitos esenciales –refiriéndome a la motivación- que es la invalidez o nulidad del acto como tal.

La invalidez del acto administrativo en general y del acto determinativo de impuesto en particular, es una materia propia del Derecho Administrativo con repercusiones fuertes en el Derecho Constitucional Procesal, porque está orientado a la satisfacción inmediata del bien común, a través de la eliminación del ordenamiento jurídico del acto y porque es de

alguna manera se relaciona con las garantías del debido proceso. El punto importante de esto, es que si bien es cierto, la invalidez va a incidir sobre la existencia y eficacia del acto administrativo, su origen está dado por las normas propias del Derecho Civil, como matriz de todo el ordenamiento jurídico.

Como señala Julio R. Comadira⁹⁴ el Derecho Civil es la materia jurídica que va a aportar al Derecho Público las nociones básicas de la teoría de las nulidades, aunque está deberá ser aplicada con mucha “parsimonia y moderación” dada la complejidad de los intereses que en los actos administrativos entran en juego, como el interés general y la presunción de legitimidad que todo acto administrativo tiene investido.

De acuerdo a nuestro Código Civil, las nulidades de los actos jurídicos se dividen principalmente en dos tipos: la nulidad absoluta y la nulidad relativa y este es el criterio también ha tomado la teoría administrativa, para dividir las de acuerdo a si los vicios que dejan sin efecto al acto, se relacionan o no con los requisitos esenciales⁹⁵

El criterio de distinción, de todos modos, es variable según Comadira⁹⁶. Por ejemplo, un minoritario sector de la doctrina, a diferencia del anterior, señala que el tipo de invalidez se relaciona de acuerdo al modo de presentarse el vicio, más que si se relaciona con los requisitos esenciales. Si éste aparece evidente, que surge del mismo acto, se

⁹⁴ Cfr.: Julio R. Comadira, prólogo de Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., 2003, p. 53 y 54.

⁹⁵ El artículo 1698 del Código Civil menciona que la nulidad producida por un objeto o causa ilícita, y la nulidad producida por la omisión de algún requisito o formalidad que las leyes prescriben para el valor de ciertos actos o contratos, en consideración a la naturaleza de ellos, y no a la calidad o estado de las personas que los ejecutan o acuerdan, son nulidades absolutas. (...) Hay asimismo nulidad absoluta en los actos y contratos de personas absolutamente incapaces. El artículo 1699 considera que la nulidad absoluta puede y debe ser declarada por el juez, aún sin petición de parte, cuando aparece de manifiesto en el acto o contrato; puede alegarse por todo el que tenga interés en ello, excepto el que ha ejecutado el acto o celebrado el contrato, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba; puede asimismo pedirse por el ministerio público, en interés de la moral o de la ley; y no puede sanearse por la ratificación de las partes, ni por un lapso que no pase de quince años. Mientras que artículo 1700 señala que la nulidad relativa no puede ser declarada por el juez sino a pedimento de parte; ni puede pedirse por el ministerio público en solo interés de la ley; ni puede alegarse sino por aquellos en cuyo beneficio la han establecido las leyes, o por sus herederos o cesionarios; y puede sanearse por el transcurso del tiempo o por la ratificación de las partes.

⁹⁶ Cfr.: Julio R. Comadira, prólogo de Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., 2003, p. 55.

generaría el acto nulo (o nulo de nulidad absoluto); en cambio, si el vicio no ostenta ese carácter notorio o marcado, requiriendo para su determinación una investigación de hecho, se configuraría un acto anulable (o nulo de nulidad relativa)⁹⁷.

Otros autores ubican el criterio diferenciador en el carácter rígido o flexible de la causal de invalidez. Actos nulos serían los que adolecen de deficiencias rígidas predeterminadas por la norma; anulables, por el contrario, serían los que padecen vicios variables, cuya configuración depende de la valoración judicial⁹⁸.

De todos modos, y sin ahondar lo anterior, es el propio Código Civil, el cuerpo normativo que da las pautas básicas para entender a la invalidez o nulidad de los actos jurídicos –como los actos administrativos tributarios- y dichas pautas no son solamente para el Derecho privado sino también para el Derecho Público. Un ejemplo de ello, es que el mismo Código Tributario, cuerpo normativo que regula, entre otras cosas, la formalidad de los actos tributarios, prevén esta institución –la de la nulidad- dentro de sus regulaciones como el principal efecto jurídico causado por los vicios que atenten a la esencia y a la naturaleza de los actos jurídicos⁹⁹. El artículo 139 del Código Tributario señala lo siguiente:

Artículo 139.- Presunción del acto administrativo.- Invalidez de los

⁹⁷ Guillermo A. Borda, *Tratado de derecho civil*, Parte General, T.II, s.e. Buenos Aires - Argentina, 1976, p. 409.

⁹⁸ Jorge J. Llambías, *Tratado de derecho civil*, Parte General, T.II, s.e. Buenos Aires - Argentina, 1976, p. 622.

⁹⁹ El Código Civil, en el artículo 1461 es el ejemplo idóneo que establece los requisitos esenciales que debe poseer los actos jurídicos unilaterales o bilaterales de los requisitos, cuyo texto señala: “*Para que una persona se obligue a otra por un acto o declaración de voluntad es necesario: Que sea legalmente capaz; Que consienta en dicho acto o declaración, y su consentimiento no adolezca de vicio; Que recaiga sobre un objeto lícito; y, Que tenga una causa lícita*”. Respecto al consentimiento, el Código de Comercio considera, en el artículo 141: “*Para que la propuesta verbal de un negocio obligue a un proponente, debe ser aceptada inmediatamente por la persona a quien se dirige. En defecto de esa aceptación, el proponente queda libre*”. Mientras que el artículo 142 menciona: “*La propuesta hecha por escrito debe ser aceptada o desechada dentro de veinticuatro horas, si las partes residieren en la misma plaza y, si en distintas, a vuelta del primer correo que salga después de las veinticuatro horas de recibida la propuesta (...) Vencidos estos plazos, la proposición se tendrá por no hecha, y si la aceptación llegare extemporáneamente a noticia del proponente, éste deberá dar aviso al aceptante de la insubsistencia de su proposición*”.

actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:

- 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,***
- 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”.***

Como se puede apreciar, la nulidad o validez del acto administrativo tributario está ligada inescindiblemente a los requisitos esenciales del acto administrativo, pero si nos detenemos en el numeral segundo, podemos observar que si el acto tributario hubiere sido dictado con prescindencia de las formalidades –entiéndase esencialidades- se declarará su nulidad, siempre y cuando se haya causado indefensión o hubiese influido directamente en la decisión del procedimiento, lo cual significa que además es necesario que dicho vicio tenga una trascendencia en cuanto a la posibilidad que éste se haya vinculado directamente con el derecho de defensa del contribuyente, causándole un grave perjuicio en cuanto a su participación dentro del mencionado proceso.

¿Qué quiere decir esto? Simplemente que en los actos administrativo tributarios, como el de determinación, si se omitió de las formalidades esenciales, excepto en la competencia que tiene norma propia, como el objeto, la causa, el procedimiento, la finalidad, su efecto es la nulidad, siempre que derive en un gravamen irreparable.

Ahora, ¿por qué la motivación (formalidad fundamental de todo acto administrativo) no necesita de este requisito de vinculación mencionado anteriormente? La respuesta es sencilla, porque la falta o indebida motivación siempre va a causar indefensión y a atentar contra el debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva (a diferencia de lo otros requisitos esenciales), no solamente porque lo señala la misma

Constitución, en el artículo 76 ya citado, sino porque como lo hemos explicado a lo largo de todo este trabajo, la motivación constituye la justificación democrática del accionar público en el ejercicio determinativo de impuestos o de cualquier acto administrativo, que vincula al ciudadano dándole las razones y las causas que originaron que la Administración actué de esa manera y concluya (si es que delibera entre varias posibilidades) de esa forma.

Por estas razones, es que la motivación, si bien es cierto es una formalidad importante del acto administrativo de gestión tributaria, es principalmente un requisito de fondo, porque envuelve en sí mismo al acto de poder público de formalización de los elementos de la obligación tributaria en un ejercicio participativo al ciudadano, cuando le da a conocer la voluntad administrativa y el por qué de su discrecionalidad.

Por tanto, al formar parte de los derechos de protección señalados, el efecto principal que conlleva la omisión administrativa en la motivación, es el de nulidad absoluta, porque convierte al acto administrativo de determinación tributario, como ya lo explicamos, en una actividad arbitraria que refleja un abuso de poder, sin limitación en la juridicidad,.

Volviendo a la órbita del Derecho Tributario formal, podemos observar, así mismo, que el artículo 139 del Código Tributario no diferencia los dos diversos tipos de nulidad (absoluta y relativa), pero, al aplicar como norma supletoria, las disposiciones del propio Código Civil y del Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva (ERJAFE), la falta o indebida de motivación, como requisito esencial del acto, en el evento que la Constitución no dijese taxativamente el efecto que mencionamos anteriormente, produciría, de la misma manera, una nulidad absoluta (como de hecho la Constitución de 1998 no lo señalaba), porque aparecería de manifiesto en el mismo acto su omisión y porque es un requisito formal esencial como en todo acto administrativo.

El Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE),¹⁰⁰ era el cuerpo normativo alternativo procedimental administrativo para todo el sector público e históricamente complementaba la interpretación del artículo 139 del Código Tributario –así como lo hacía la jurisprudencia mencionada-, en las falencias en las formalidades del acto tributario, pues nos daba pautas claras sobre una división entre los tipos de invalidez, hasta que se promulgó el artículo 76 de la actual Constitución. De todos modos, este Reglamento señala, en los siguientes textos, lo siguiente:

“Art. 93.- Extinción de oficio por razones de legitimidad.- Cualquier acto administrativo expedido por los órganos y entidades sujetas a este estatuto deberá ser extinguido cuando se encuentre que dicho acto contiene vicios que no pueden ser convalidados o subsanados.

... El acto administrativo que declara extinguido un acto administrativo por razones de legitimidad tiene efectos retroactivos.”

“Art. 94.- Vicios que impiden la convalidación del acto.- No son susceptibles de convalidación alguna y en consecuencia se considerarán como nulos de pleno derecho: a) Aquellos actos dictados por un órgano incompetente por razones de materia, territorio o tiempo; b) Aquellos actos cuyo objeto sea imposible o constituya un delito; y, c) Aquellos actos cuyos presupuestos fácticos no se adecuen manifiestamente al previsto en la norma legal que se cita como sustento (...) Tampoco son susceptibles de convalidación aquellos actos cuyo contenido tenga por objeto satisfacer ilegítimamente un interés particular en contradicción con los fines declarados por el mismo acto, así como los actos que no se encuentren debidamente motivados”.

Art. 122.- Motivación. 1. La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos se realizará de conformidad con lo que dispone la Constitución y la ley y la normativa aplicable. La falta de motivación entendida ésta como la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como la relación coherente entre

¹⁰⁰ En Ecuador no existe una ley de procedimientos administrativos generales, sino únicamente procedimientos administrativos por materias especializadas. Por este motivo es que lo más cercano a aquello es nuestro Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva como norma que regula, entre otras cosas, como norma supletoria, la nulidad y la invalidez de los actos administrativos.

éstas y aquellos produce la nulidad absoluta del acto administrativo o resolución. El acto deberá ajustarse a lo dispuesto en el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad de los Actos de la Administración Pública.

Art. 129.- Nulidad de pleno derecho. 1. Los actos de la Administración Pública son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a. Los que lesionen, de forma ilegítima, los derechos y libertades consagrados en el artículo 24 de la Constitución Política de la República; b. Los dictados por órgano incompetente por razón de la materia, del tiempo o del territorio; c. Los que tengan un contenido imposible; d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta; e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos de la administración, sean colegiados o no; f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y, g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal (...) 2. En concordancia con lo estipulado en el artículo 272 de la Constitución, también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, los tratados internacionales, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”.

En virtud de las normas jurídicas citadas, se puede observar claramente que la falta o indebida motivación, tanto de los actos administrativos de determinación tributaria, como los actos administrativos en general, constituye un vicio insubsanable e inconvalecible, por ser aquella, por un lado, un requisito esencial de todo acto de poder público y, por otro lado, porque aparece de manifiesto en el acto, la insuficiencia o carencia que deja sin base las deliberaciones de la Administración. Pero, como lo señalé, es insubsanable porque, así lo expresa nuestra Constitución, porque vulnera el derecho del contribuyente de dar a conocer las razones que tuvo la Administración Tributaria al momento de expedir el acto

administrativo de determinación y la elección de la alternativa adecuada, causándole, por tanto una indefensión y un gravamen irreparable.

Esto conlleva (y aquí podemos analizar un efecto directo desde el punto de vista procesal) que la nulidad sea una reacción del mismo ordenamiento jurídico al acto viciado por una indebida motivación, constituyéndose, por tanto, un mecanismo de defensa y protección a favor de todas las personas que hubieren percibido los efectos del acto administrativo irregular, ya que como lo señala el mismo artículo 93 del ERJAFE, una vez confirmada por el órgano jurídico competente dicha nulidad, este se retrotrae al momento que se suscitó el vicio (en el presente caso la indebida o falta de motivación) y dejar las cosas como si no hubiese pasado nada, es decir dejar la situación en el lugar y en el momento en que debería encontrarse si no se hubiera presentado el vicio.

A esto se refiere que la nulidad produce la eliminación de los efectos jurídicos del acto administrativo tributario y al ser completamente eliminado del mundo del Derecho, no es susceptible de convalidación o subsanación alguna y, por lo tanto, se constituye en un acto jurídicamente insubsistente.

El ERJAFE, tal como se puede observar, recoge expresamente en las normas citadas, la distinción entre actos nulos y actos anulables, tratándola, de acuerdo con el pensamiento de su doctrina inspiradora, como correlativa de la nulidad absoluta y relativa, respectivamente, que se fundamenta en que el vicio se relaciona directamente o no con requisitos esenciales (como la motivación)¹⁰¹.

Todo esto supone, pues, en este aspecto, la inescindible relación entre requisitos esenciales y régimen de validez, el cuál comparte la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa, ya al ser los elementos

¹⁰¹ Cfr.: Julio R. Comadira, prólogo de Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., 2003, p. 56.

esenciales del acto administrativo, el conjunto de requisitos indispensables para que el acto sea plenamente válido, y goce, por tanto de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, se impone la invalidez de aquellos actos que adolezcan de vicios en todos o algunos de dichos elementos.¹⁰²

Acto administrativo e invalidez (nulidad), vendría a ser entonces las dos caras de la moneda: El primero, porque coincide sustancialmente con la validez del mismo, coincidiendo sustancialmente con la validez de los elementos y; el segundo, porque es el desconocimiento de lo anteriormente mencionado. Es decir, el acto no motivado vendría a ser un no - acto jurídico.

Lo fundamental de todo esto es señalar que la motivación, como requisito fundamental por disposición del propio ordenamiento jurídico, es parte necesaria del acto administrativo y su vulneración, por tanto, es un vicio grave, porque está relacionado directamente con el derecho de defensa de las personas y el Estado de Derecho y además que es el principal remedio contra el abuso del poder.

En la doctrina argentina, Bielsa expresó en su momento, en sentido coincidente, que la nulidad del acto administrativo debe fundarse en un principio general: el examen de su validez, lo cual suponía, en su opinión, el análisis de sus elementos constitutivos¹⁰³.

Por todo esto se puede afirmar que un acto administrativo de determinación tributaria es nulo de nulidad absoluta por causar indefensión y cuando carece de cualquiera de sus elementos esenciales, como lo es la motivación, o padece de ellos de un vicio grave.

Aquí es donde confluye la motivación, como requisito esencial del acto administrativo de determinación tributaria y el derecho a la defensa de las personas, porque

¹⁰² Cfr.: Julio R. Comadira, prólogo de Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., 2003, p. 57.

¹⁰³ Bielsa, citado por Julio R. Comadira, Derecho Administrativo, Op. Cit., p. 118.

este derecho vendría a ser sinónimo de debido proceso dentro del procedimiento de formación del acto administrativo dentro de su estructura. Todo acto administrativo motivado sería entonces garantía de debido proceso, caso contrario, si se prescinde de ella, sería una acción fáctica privativa del derecho a la defensa.

Lamentablemente, todos estos conceptos doctrinarios y legales que han sido expuestos, no han sido considerados por la jurisprudencia ecuatoriana, tanto de la Ex Corte Suprema de Justicia, como de la actual Corte Nacional de Justicia, ya que en múltiples ocasiones han señalado que la nulidad de los actos administrativos tributarios, según el artículo. 139 del Código Tributario, ocurre solamente por incompetencia o por vicios de procedimiento que causen indefensión o influyan en la decisión del reclamo y que la motivación prevista tanto en la Constitución como en el mismo Código Tributario no conciernen a la validez de esos actos sino a su legitimidad¹⁰⁴.

Obviamente toda esta jurisprudencia de casación de la Ex Sala Especializada de lo Fiscal que conocía las impugnaciones contenciosas tributarias fue expedida antes de la promulgación de la actual Constitución del Ecuador (donde establece de manera clara y directa que la los actos administrativos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos, a diferencia de la anterior Constitución que no lo decía expresamente), pero, a nuestro criterio, esto no es un justificativo, puesto que existían cuerpos normativos infra - constitucionales, como la Ley de Modernización o el ERJAFE que lo mencionaban expresamente, como normativa secundaria que desarrollaba el precepto constitucional vigente para aquellos años.

¹⁰⁴ 18-VI-2007 (Resolución No. 33-2007, Sala Especializada de lo Fiscal, R.O. 349-S, 30-V-2008); 20-XI-2007 (Resolución No. 117-2006, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 621, 26-VI-2009); 22-II-2008 (Resolución No. 62-2007, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 44-S, 12-X-2009); 17-III-2008 (Resolución No. 107-2007, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 544, 9-III-2009); 11-IV-2008 (Resolución No. 134-2007, Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 522, 5-II-2009).

Mas bien y de manera más directa, ha sido la jurisprudencia ecuatoriana en casación de la Sala Especializada Contenciosa – Administrativa (la anterior y la actual) la que nos ha dado un desarrollo en casos concretos sobre el concepto doctrinario del principal efecto que conlleva los actos administrativos (obviamente por razón de la materia, no es competente para pronunciarse en contiendas tributarias) cuando ha prescindido del precepto de la motivación.¹⁰⁵

¹⁰⁵ La Resolución No. 04-09 de 4-II-2009, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 78, 21-X-2010, en su parte considerativa y resolutive menciona: *“En este sentido, es correcta la apreciación del Tribunal a quo, cuando en el considerado tercero afirma que el acto administrativo impugnado carece de motivación, pues, ‘Claramente se desprende que no existe motivación del acto administrativo, aún más cuando la resolución del poder público que afecta a la persona como es en este caso, ni siquiera enuncia normas o principios jurídicos en que se haya fundado, como tampoco explica la pertinencia para su aplicación. Este procedimiento contraviene lo estatuido en el art. 24, numeral 13 de la Carta Magna concordante con lo establecido en el art. 129 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva’.- No obstante, el Tribunal a quo incurrió en un error al determinar el efecto que provoca la falta de motivación de la decisión administrativa, pues, confunde la declaración de ilegalidad de un acto administrativo con la de nulidad de éste. Conforme ha señalado esta Sala, en numerosas ocasiones, entre otras en las resoluciones 260-2008, de 31 de julio del 2008, expedida en el juicio 373-06 propuesto por Jácome C. Consejo Provincial de Pichincha; 293-2008, de 08 de septiembre del 2008, expedida en el juicio 278-06 propuesto por Bohórquez c. CAE; 294-2008, de 8 de septiembre del 2008, expedida en el juicio 444-06 propuesto por Morán c. CAE; la ilegalidad es el género, en tanto que la nulidad es la especie, en tratándose de un recurso subjetivo como es el propuesto por el recurrente. Siempre que se viola un derecho subjetivo del recurrente o se emite un acto administrativo sin cumplir los requisitos esenciales para su emisión, se está ante un acto ilegal; mas tal acto ilegal es nulo únicamente cuando se encuentra en uno de los casos determinados en el artículo 59 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es decir, cuando lo ha emitido una autoridad carente de competencia para dictarlo o cuando no han precedido para su emisión los requisitos y condiciones señalados por la ley correspondiente; es decir cuando, de acuerdo a la doctrina, no se han cumplido los elementos esenciales del acto administrativo; el acto ilegal evidentemente existió, sólo que no es eficaz; en tanto que al acto nulo se lo reputa inexistente. Como consecuencia de ello, los efectos de la ilegalidad y de la nulidad son totalmente diferentes: cuando el acto es nulo, el considerar, en derecho, que éste no existió, implica la necesidad de otorgar al afectado por aquel acto nulo todos los valores que, por remuneraciones, debía recibir durante el lapso en que permaneció extrañado de sus funciones, como consecuencia de un acto inexistente; en tanto que en el caso de la ilegalidad, al existir el acto, aunque con incapacidad de producir efectos, por su ilegalidad, no hay lugar al pago de tales remuneraciones. Por tanto, la falta de motivación de un acto administrativo genera su nulidad, de conformidad con el artículo 24, numeral 13, en relación con el primer inciso del artículo 272 de la Constitución Política del Estado de 1998; 31 de la Ley de Modernización del Estado, en concordancia con el artículo 20 de su reglamento; y 94, último inciso, y 122, numeral 1, del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva. Por las consideraciones expuestas, y en atención a la facultad prevista en el artículo 16 de la Ley de Casación, esta Sala casa la sentencia; por tanto, la pretensión del actor es admisible, en la medida en que el acto impugnado es nulo de pleno derecho, por falta de motivación. No a lugar al pago de daños y perjuicios que demanda, pues, no existe prueba actuada que los demuestre. Sin otras consideraciones, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se casa la sentencia y se acepta parcialmente la demanda y, en tal virtud, se declara la nulidad de pleno derecho del acto administrativo impugnado y, por tanto, su extinción por razones de legitimidad”.*

De todos modos, queda claro que a partir de la vigencia de la actual Constitución, los actos determinativos tributarios son nulos de nulidad absoluta si prescinden de motivación por las siguientes razones: a) Porque la motivación es parte del derecho constitucional a la defensa, el cual forma parte del derecho a un proceso con garantías (debido proceso), el cual, a su vez forma parte del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva; b) porque el acto tributario de determinación, como acto administrativo tiene como requisito esencial de conformación, previo procedimiento, a la motivación, entendida como las razones que explicitan externamente la voluntad de la Administración Tributaria; c) porque no motivar al acto de determinación, significa que no se le ha dado al contribuyente, como ciudadano, la explicación objetiva del proceder administrativo, atentando por ello a su derecho a la defensa; d) porque visto desde el lado de las normas jurídicas, la motivación es parte del procedimiento administrativo y por tal una formalidad, y su violación trasciende la esfera unilateral de la Administración y produce un gravamen irreparable equiparable a la indefensión del ciudadano; e) porque al ser la Facultad Determinadora de la Administración Tributaria un ejercicio discrecional de actividades inherentes a formalizar y definir los elementos de la obligación tributaria, la motivación viene a ser el *termómetro* de la juridicidad, ante la falta de regulación normativa de todo este ejercicio administrativo, evitando, por ello, el abuso de poder; y, f) porque políticamente deriva en una desviación de poder.

Entonces, la nulidad absoluta de un acto administrativo por falta o indebida motivación, al ser esta un requisito esencial y al estar ligado infranqueablemente al derecho constitucional de defensa, puede ser declarada –refiriéndome a la nulidad- de oficio por parte de la misma Administración. En materia tributaria esta posibilidad no es la excepción, pues nuestro ordenamiento jurídico también le faculta –a la Administración

Tributaria- a que los invalide de manera oficiosa en cualquier instancia procedimental¹⁰⁶, por la simple razón que el proceso administrativo tributario es un garante activo de la juridicidad al momento de formalizar los elementos de la obligación tributaria y que por mandato constitucional, está confiada a su resguardo la fe pública y la satisfacción del interés general.

Por otro lado, si el acto determinativo tributario se encuentra viciado por la falta o indebida motivación y su eventual nulidad es sustanciada en un proceso impugnatorio judicial- el cual, a decir de José Vicente Troya, es un proceso cuasi –oficioso- donde el tribunal distrital de lo fiscal (juez competente para las acciones jurisdiccionales tributarias) tiene varias facultades oficiosas, la nulidad, como consecuencia de la naturaleza de este proceso, también se la puede declarar de oficio y en cualquier instancia del proceso, por disposición del mismo Código Tributario, en vista que en su esfera de competencia, tiene poderes para poder impulsarlo sin necesidad de la disposición de las partes, obviamente previa demanda del contribuyente. Así lo señalan los artículos 272 y segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario, que establecen (también desde 1976) lo siguiente:

Art. 272.- Declaración de nulidad.- Al tiempo de pronunciar sentencia, el tribunal examinará los vicios de nulidad de los que adolezca la resolución o el procedimiento impugnado, y declarará tal nulidad, siempre que los vicios que la motiven hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto. En caso contrario, entrará a resolver la causa sobre lo principal (...)

Art. 273.- Sentencia.- (...) La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran

¹⁰⁶ Aunque hay quienes piensan que la invalidez de los actos administrativos tributarios deben impugnarse únicamente dentro de los recursos que otorga la misma ley, como lo es el recurso de revisión.

las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.

Por otro lado y como correlación de esto, un acto de determinación tributaria que se declara nulo, sea de oficio o a petición de parte, no es susceptible de prescripción, aunque conforme al Código Civil (1699), que como mencionamos es norma supletoria para esta figura jurídica, puede sanarse pasado los quince años. Como lo señala el mismo Comadira, *“...lo que es inmoral, lo que es contrario al orden público, lo que se reputa inexistente por falta de formas sustanciales, no puede subsanarse por el transcurso de tiempo”*. Así mismo, los efectos de la declaración de nulidad por falta o indebida motivación de los actos de determinación tributaria son de carácter retroactivos, lo cual significa que las cosas deben volverse al momento que se produjo el vicio que causó la invalidez del acto. En general, es un principio general del Derecho que el acto nulo desde su nacimiento deba considerarse como si nunca se hubiere realizado¹⁰⁷.

Por todas estas razones, es que la nulidad es el remedio inmediato para dejar sin efecto el acto administrativo tributario, el cual nació con un vicio que sustancialmente lo invalida por completo (la falta de motivación), cuyo consecuencia es que dicho acto desaparezca de la órbita jurídica. Un acto de determinación tributaria que no esté indebidamente motivado o simplemente no lo esté, deja de ser un acto de derecho, y pasar a ser un acto fáctico inexistente para el ordenamiento jurídico, que desborda los límites permitidos y refleja el poderío sin control del Estado.

3.3. Responsabilidad Patrimonial Extracontractual de la Administración Tributaria.

¹⁰⁷ Cfr.: Julio R. Comadira, prólogo de Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., 2003, p. 72 y 73.

La responsabilidad de la Administración Tributaria de los tributos internos por la falta o indebida motivación en el ejercicio de su función determinadora en el Ecuador, es un tema muy poco estudiado por el desarrollo reciente de la gestión tributaria en el país.

Como mencioné en líneas anteriores, dentro del ordenamiento jurídico, la Administración Tributaria dispone de facultades de determinación y fiscalización discrecionales basadas en un soporte reglado en la norma jurídica, para establecer y formalizar, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

Paralelamente de las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria, existen derechos y garantías que protegen a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, como el mencionado derecho a una resolución motivada, el cual, conforme lo analizado en el Capítulo I de este trabajo y de acuerdo a nuestra Constitución de la República del Ecuador, forma parte del derecho a la defensa y al debido proceso y este a su vez del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

Es fundamental mencionar que la responsabilidad constitucional o patrimonial del Estado, la cual forma un tridente en un Estado constitucional de Derecho, conjuntamente con los principios de legalidad (juridicidad) y justiciabilidad (sometimiento del mismo estado al poder jurisdiccional), es entendida como el sistema en donde los particulares pueden obligar al Estado al resarcimiento por los daños antijurídicos suscitados en sus bienes y derechos a causa de su actividad administrativa en general (entre ellas la tributaria).

El fundamento de la responsabilidad patrimonial estatal viene a constituir un principio rector y por lo tanto, parte integrante del sistema constitucional de garantías

sociales y políticas ya que a mi manera de entender, es un importante instrumento de control del poder público, porque a través de una indemnización económica por los perjuicios causados a los particulares, se equipara el accionar administrativo que está al servicio del bien común con el derecho de las personas en el interés privado, fundamentado en que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución del Ecuador¹⁰⁸.

Nuestra Constitución desde el desarrollo de sus normas, impone un sistema de responsabilidad administrativa que se basa en la integridad patrimonial de la víctima cubriendo las lesiones o daños, sean estos materiales, físicos o morales producido por todo tipo de actos y hechos administrativos que los particulares no deben, por ningún motivo, jurídicamente soportar (como lo es el no conocer, a través de la motivación, los motivos del accionar administrativo tributario).

La responsabilidad patrimonial Estatal no solamente significa que el Estado deberá abstenerse de intervenir arbitrariamente en el ejercicio de los derechos y las libertades de las personas particulares, sino también deberá realizar acciones de resarcimiento cuando las ha vulnerado ilegítimamente.

Nuestro artículo 11, numeral 9 de la Constitución de la República del Ecuador permite la existencia integral de todo un sistema completo y efectivo de responsabilidad patrimonial del Estado, en el sentido que garantiza la posibilidad de que éste responda por todos los daños que hayan sido causados por las autoridades públicas, en el ejercicio de sus

¹⁰⁸ El numeral 9 del artículo 11 de la Constitución señala que el ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: *“El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución (...) El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos (...) El Estado ejercerá de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas”*.

funciones legislativas, administrativa o jurisdiccional.

Hablando propiamente de la función administrativa del Estado (como la gestión tributaria) que puede consistir en cualquier acto o manifestación fáctica traducidos en actividades materiales, operaciones técnicas, actuaciones físicas, actos administrativos propiamente dichos, prestación de servicios, etc., para lograr los fines establecidos en la Constitución y en la Ley, a decir de los administrativistas Tomás Hutchinson y Silvia Peirone¹⁰⁹, las características principales de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública son: a) La responsabilidad debe alcanzar a todas las vertientes y actividades (formales y materiales) del ejercicio de la función administrativa.; b) La responsabilidad alcanza, aunque con distintas condiciones, a las actividades ilegítimas o anormales, y a las actividades legítimas o normales; c) Obviamente es una responsabilidad de tipo directa, en la cual y, como vimos previamente, nace de la concepción del propio Estado de constitucional de Derecho, pues la Administración debe responder siempre directa, inmediata y exclusivamente frente al perjudicado, sin que éste último necesite averiguar previamente el funcionario responsable del perjuicio cometido en su contra, así como del derecho de repetición que la Administración tenga frente al funcionario responsable¹¹⁰; d) Es aplicable a todas las administraciones públicas que actúen en función administrativa, como la tributaria; e) Es un régimen de responsabilidad mixto: Por un lado aplicable a un funcionamiento anormal o por falta o deficiencia en la prestación de los

¹⁰⁹ Hutchinson, Tomás y Peirone, Silvia, *Estudio Preliminar sobre la responsabilidad del Estado por su actividad tributaria*, “Revista de Derecho de Daños, Tomo No. 9 sobre Responsabilidad del Estado”, Buenos Aires – Argentina, s.e. 2004, p. 297 y 298.

¹¹⁰ Aunque el artículo 233 de la Constitución de la República del Ecuador señala un mandato de responsabilidad personal del funcionario público al considerar que “...ninguna servidora ni servidor público estará exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones, y serán responsables administrativa, civil y penalmente por el manejo y administración de fondos, bienes o recursos públicos”.

servicios públicos y por otro lado por un daño grave, intenso, especial e individualizado, aunque el ejercicio administrativo haya funcionado lícitamente por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos (aunque esta régimen de responsabilidad no es aplicable a la actividad determinadora tributaria del Estado); y, finalmente f) debe existir siempre una lesión antijurídica establecida, no desde el punto de vista del sujeto activo del acto, sino desde el punto de vista de la víctima o afectado del mismo, en el sentido que el particular que sufre el daño, no debe soportar la carga o el agravio en su patrimonio o en su persona sin compensación alguna, siendo menos importante la actuación del autor de la lesión.

En este sentido, la Constitución de la República del Ecuador establece que el centro de gravedad de la responsabilidad administrativa no recae sobre el autor del daño, sino sobre el patrimonio afectado (esta última característica, es la versión más moderna de las nuevas teorías del Derecho de Daños, que nos aproximaría a las teorías de responsabilidad objetiva).

Por todo lo manifestado, se puede concluir que la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, es la esencia, el fundamento y el fin del mismo Estado, lo que necesariamente conduce a reflexionar que en aras del bien común y del interés general, la Administración puede causar daños a los particulares o administrados, separando cuales son imputables directamente a la actividad del Estado y cuáles, en cambio, son ajenos o impredecibles en el marco del actuar de la Administración¹¹¹.

Volviendo a la esfera tributaria, si un acto de determinación tributaria, por prescindir de la motivación, como elemento esencial del mismo, al volverse un acto ilegítimo, y donde

¹¹¹ Clara Szczaranski Cerda, *artículo sobre “Responsabilidad Extracontractual de Estado”*; Derecho Administrativo, Revista de Derecho, s.e. Santiago – Chile, 2001, p. 1

su principal efecto es la nulidad por carecer de todo valor jurídico, el cual queda desprovisto de cualquier indicio de legitimidad y ejecutoriedad, sus efectos causan un perjuicio directo al derecho y libertades de las personas que han sido sometidos a este procedimiento carente de toda validez y que, a su vez, influirá eventual y potencialmente en el patrimonio de las personas, que podría verse afectado por un acto que busca ilegítimamente enmendar y recomponer la obligación tributaria¹¹².

Por este motivo, por la importancia esencial que tiene la motivación dentro del acto determinativo de obligación tributaria, cuya misión es dar a conocer, de manera transparente, el procedimiento realizado por la Administración Tributaria que, en apego al debido proceso, debió realizar previo la emisión del acto, así como dar a conocer las razones que tuvo para deliberar de determinada forma y que, su prescindencia, carencia o violación –refiriéndome a la motivación- conlleva, como efecto directo desde el punto de vista jurídico, en una responsabilidad extracontractual patrimonial del Estado, a través de la misma Administración Tributaria, la cual se le imputa a ésta última.

Es decir, si la actividad determinativa de la obligación tributaria de la

¹¹² En mi monografía para la obtención del título de especialista superior en Derecho Procesal, cuyo tema era: Responsabilidad Constitucional del Estado en los Procesos de determinación tributaria efectuados por el Servicio de Rentas Internas señalé, en el análisis, que el ejercicio del Estado de imponer cargas económicas a un ciudadano para beneficio de la colectividad, dentro de los límites legales, es un detrimento patrimonial jurídicamente establecido en contra del contribuyente, ya que es lícito que cada administrado soporte cargas económicas en beneficio del Estado. El impuesto es una forma de restringir ciertas libertades a las personas, en especial, las libertades inherentes a sus derechos económicos, sociales y culturales, en beneficio del interés de toda la comunidad. Obviamente, dicha potestad no debe perjudicar enormemente el derecho de las personas, y la manera de lograrlo es regulando el accionar tributario del Estado al marco del ordenamiento jurídico y de los principios constitucionales que limitan ese ejercicio estatal. Por tanto, en materia tributaria, la regla general es que el impuesto- su determinación y su recaudación, desde el punto de vista de la responsabilidad civil patrimonial, cuando es establecido en apego a las normas jurídicas y respetando los demás derechos de las personas, es legítimo aunque cause un daño, pero dicho daño es lícito y jurídico. En este sentido, desde el patrimonio de las personas y del derecho a la propiedad, los impuestos son lesiones materiales patrimoniales que los particulares tienen la obligación constitucional de soportar. Pero si de la actividad determinativa y recaudadora del fisco, se derivan daños antijurídicos a los particulares (es decir, que no tiene la obligación jurídica de soportar), dichos daños son resarcibles por parte de quien los cometió (la Administración Tributaria).

Administración no es motivada debidamente, pueden derivar en daños antijurídicos a los particulares, quienes no tienen la obligación jurídica de soportar, los cuales son resarcibles por parte de quien los cometió (la Administración Tributaria).

Como una reflexión a esto, es importante citar una frase de Vicente Díaz¹¹³:

“Sólo es legítimo y protegible el derecho inspector de la Administración Tributaria en el ordenamiento jurídico en tanto que ello no configure un derrotero incorrecto que represente un menoscabo a la persona del inspeccionado, dado que los derechos fundamentales de este último no pueden ser infringidos por actos instrumentales del Estado. La potestad de la utilización abusiva de las funciones de inspección representa una afectación de grado al orden constitucional y debe ser vista desde dicho prisma para su real juzgamiento”

Por todas estas consideraciones, la falta o la indebida motivación en el ejercicio de la facultad determinadora, produce directamente un perjuicio de los derechos de las personas, y por tal, un daño antijurídico, lo cual produce una responsabilidad patrimonial a favor del perjudicado. A esto es lo que la doctrina especialista del tema, la conoce como la responsabilidad de la Administración Pública por su funcionamiento anormal.

La anormalidad, carencia o irregularidad de una función administrativa, entonces, no está dada por las acciones u omisiones, culposas o dolosas en la motivación de los actos tributarios, por parte de los funcionarios que integran la Administración Tributaria, sino porque por dichas actuaciones, producen daños injustos para el particular que jurídicamente no tiene ninguna obligación de sufrirlos o tolerarlos¹¹⁴.

La actividad determinadora de la Administración Tributaria, como cualquier

¹¹³ Vicente O. Díaz, *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Editorial Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1997, p. 5

¹¹⁴ Cfr.: Tomás Hutchinson y Silvia Peirone, Ob. Cit., p. 310

actividad estatal administrativa, está subsumida en el régimen de responsabilidad patrimonial por funcionamiento anormal (como la falta o indebida motivación), pues aunque está legitimado plenamente en estructurar formalmente los elementos de la obligación tributaria, para su eficacia coactiva y coercitiva, no por esto se encuentra exento de someterse al régimen tributario de responsabilidad patrimonial¹¹⁵.

Por tanto, la responsabilidad sin falta (o sea daño por actividad normal, lícita y jurídica) queda excluida en la determinación tributaria que realiza el Estado, ya que las disminuciones patrimoniales que tales actos imponen son lesiones que jurídicamente deben ser soportadas al estar impuestas por la ley. El tributo, si no es carga inconstitucional o ilegal, debe ser soportado, no pudiendo, por ende, haber responsabilidad sin falta¹¹⁶.

Los actos de fiscalización de la Administración Tributaria, por estos motivos, deben respetar los derechos de los contribuyentes, sobre todo el de motivación, ya que derivará en daños antijurídicos y por lo tanto, deberá ser resarcidos por la Administración Tributaria por todos los perjuicios percibidos al perjudicado, no sólo por la ruptura de la igualdad de las cargas públicas en el plano de los efectos y consecuencias, sino por violación de la igualdad de las cargas públicas en el plano de la elaboración, contenido y emisión del acto. Esta violación inconstitucional configura ciertamente un funcionamiento anormal del servicio¹¹⁷.

Por toda esta explicación, la responsabilidad de la Administración en cuanto a la irregular actividad determinadora tributaria no deriva solamente porque proviene de un determinado cuerpo constitucional, sino como consecuencia necesaria de la naturaleza

¹¹⁵ Cfr.: Tomás Hutchinson y Silvia Peirone, Ob. Cit., p. 311

¹¹⁶ Conf. Consejo de Estado Francés, “Ville de Bastia”, *Actualité Juridique-Droit Administratif*, 1983, p. 375, citado por Tomás Hutchinson y Silvia Peirone; Ob. Cit., p. 307

¹¹⁷ Tomás Hutchinson y Silvia Peirone, Ob. Cit., p. 309

propia del mismo Estado, en cuanto organización jurídica y política de toda la comunidad y de las variadas actividades que debe desarrollar en el amplio ámbito de sus funciones revestidas de imperio y de ejecutoriedad, cuya aplicación está enmarcada y regulada por normas de Derecho Público, lo que hace que las distintas responsabilidades que puedan causar esas acciones se sometan a normas y principio de esa rama del Derecho.

Esto ratifica que la responsabilidad de la Administración Tributaria en su ejercicio determinativo tributario por la falta o indebida motivación, no es objetiva, sino sigue siendo subjetiva, por cuanto sólo las actuaciones que nacen de un funcionamiento anormal o deficiencia en la composición de la obligación tributaria, y que además haya causado un daño antijurídico que el particular no debe por ningún motivo soportar, podrían traer consigo una reparación patrimonial.

Además, tal como lo establece la misma Constitución, en su artículo 233, la responsabilidad patrimonial también recae sobre los servidores públicos, ya que son ellos quienes actuarán en nombre de la Administración y, por lo tanto, no estarán exentos de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones, lo que conllevará a ser responsables administrativa, civil y penalmente por los daños causados¹¹⁸.

El problema surge porque se produce en la doctrina del Derecho de daños y de la responsabilidad patrimonial extracontractual del Estado, una confusión terminológica, que a decir de Pedro Pierry Arrau¹¹⁹, sólo tiene importancia en procesos eventuales y futuros

¹¹⁸ Aunque su responsabilidad civil y patrimonial, realizando una interpretación constitucional, de acuerdo a los lineamientos que nos señala la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en función al principio de concordancia práctica, eficacia integradora y unidad, es una vez que se declare la responsabilidad extracontractual y patrimonial del Estado, el cual podrá ejercerse a través del derecho de repetición; no así la responsabilidad administrativa y penal, la cual, si es personal y recaería, previo procedimiento debido, sobre el funcionario público.

¹¹⁹ Pero, Pierry Arrau, “artículo sobre: ¿Es objetiva la Responsabilidad del Estado? Estado actual de la

que podría seguirse contra la Administración Tributaria por su actividad lícita o regular. Esta confusión nace de la misma jurisprudencia administrativa y civil que han considerado que, para reclamar al Estado directamente, no se necesita probar culpa o dolo de un funcionario en particular, y, por lo tanto, se está en presencia de una responsabilidad objetiva.

Como vemos, eso no es así, ya que para que se demande daños y perjuicios como responsabilidad por falta de servicio, consagrada en el numeral 11 del artículo 9 de nuestra Constitución es necesario, justamente, probar violaciones de derechos, como la falta de motivación, dentro de un funcionamiento anormal de la Administración Tributaria, lo cual a mi parecer continúa siendo responsabilidad subjetiva. El hecho que no interese la persona del funcionario –quien no está deslindado de responsabilidad civil, administrativa y penal-, él que podrá o no estar identificado, no conlleva a que la responsabilidad de la Administración Tributaria sea objetiva, por cuanto para que se de este tipo de responsabilidad, no es necesario una falta o un funcionamiento anormal, bastando para ello que el daño exista y que provenga de una relación de causalidad entre este y la acción de la Administración Tributaria.

Cuando en los poquísimos casos en que un juez o tribunal ha condenado a la Administración Pública por una deficiencia en su accionar, ha sido irrelevante la existencia o no un funcionario público individualizado, y pienso que ha sido un error de una parte de la doctrina y de la jurisprudencia señalar que esta es responsabilidad objetiva, ya que lo único que está realizando prescindir del comportamiento culposos o doloso del funcionario responsable (aunque la determinación de la persona de un funcionario sirve para que el

jurisprudencia, Ponencia presentada en las XXXIV Jornadas de Derecho Público, Universidad Católica de Chile, s.e., Santiago – Chile, 2004, p. 2.

Estado ejerza de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido.

A decir de Pedro Pierry Arrau, probar la falta de servicio o de funcionalidad es suficiente y fundamental para condenar a resarcir los daños y perjuicios producidos a terceros, sin que se necesite acreditar la culpa o dolo de la persona que realiza el acto, ya que la exigencia de nuestra Constitución de probar la deficiencia, descarta la idea de que se trate de una responsabilidad objetiva.

Así mismo, la confusión a que se ha llegado con el tema de la responsabilidad objetiva tiene como origen, además, el que parte de la jurisprudencia civil ecuatoriana y la doctrina del Derecho comparado, estima que el Estado debe responder siempre, aún en su actividad lícita o normal, exigiendo entonces para comprometer dicha responsabilidad únicamente la existencia de un daño y la relación de causalidad entre el actuar de la Administración y el mencionado daño.

Con esto concluyo en que en el Derecho Administrativo en general y el Derecho Tributario en particular, la Administración Tributaria, para que pueda ser condenada y obligada a resarcir pecuniariamente los daños que causa a terceras personas por su accionar determinativo de impuestos, requiere siempre un elemento de reproche por causar injustificadamente un daño antijurídico (como la falta o indebida motivación) que un contribuyente no debía soportar; y por lo tanto, su actuar legítimo, es decir, apegado a lo que establece el ordenamiento jurídico, si produce un daño a bienes o derechos de particulares, como es el cobro de impuestos dentro de los límites legales, no puede dar origen a ninguna responsabilidad.

CONCLUSIONES

Concluida esta investigación académica, donde pretendo dar un enfoque analítico diferente sobre el accionar determinativo tributario de la Administración, motivado por mis ocho años de trabajo como abogado del Servicio de Rentas Internas, uno de mis finalidades es demostrar descriptivamente, que el ejercicio de la Facultad Determinadora por parte de la Administración Tributaria, que implica la formalización de los elementos de la obligación tributaria, conlleva un ejercicio hermenéutico por parte de los órganos que tienen competencia para realizar esta actividad.

Si bien es cierto que la actividad de la Administración para determinar impuestos forma parte del accionar administrativo del Estado, ésta implica una actividad única, porque comprende realizar procedimientos técnicos que están inexorablemente ligados a interpretaciones fundadas en conceptos económicos, lo cual llega a convertirse en una actividad indeterminada a concepciones inexactas, con cualquier ciencia social y económica.

Esto significa que la actuación estatal de determinación de impuestos es una actividad compleja que contiene muchos elementos de discrecionalidad basados en razonamientos económicos que pueden interpretarse de varias maneras y, si bien esta

discrecionalidad está plenamente permitida por el ordenamiento jurídico, es ahí donde la Administración Tributaria debe argumentar racionalmente su actividad en base a parámetros eminentemente objetivos, que aunque no estén definidos gramaticalmente en las normas jurídicas, sistemáticamente están permitidos en el mismo ordenamiento jurídico.

Estos parámetros al no estar definidos expresamente en las normas, solamente pueden justificarse en función a una adecuada argumentación jurídica, tomando en cuenta varias normas que aunque no tengan un supuesto o una hipótesis de hecho, sirven como punto de partida para la actividad en mención, logrando que dicho accionar no se vuelva arbitrario ni se aleje de los preceptos de la juridicidad.

La manera de lograrlo es que estas motivaciones o justificaciones objetivas, se manifiesten formalmente a través de la motivación: Por este sentido, la motivación viene a ser la herramienta idónea que tiene la Administración Tributaria para explicar su actividad discrecional al momento de componer los elementos de la obligación tributaria, pues ésta –refiriéndome a la discrecionalidad administrativa- es una cualidad connatural de toda la actividad estatal, sin que sea contradictorio con el principio de legalidad y juridicidad.

La motivación, como requisito esencial de los actos de poder público, a partir de la promulgación de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998, dejó de ser solamente una simple formalidad de dichos actos y, por tal, materia exclusiva del Derecho Administrativo y, pasó a convertirse en una derecho fundamental dentro de los derechos de protección que consagra la Constitución de la República del Ecuador y los instrumentos internacionales de derechos humanos. Pero, con la entrada en vigencia de la actual Constitución, donde se proclama al Estado ecuatoriano como un Estado constitucional de derechos y de justicia, donde el límite del poder estatal, en cualquiera de sus funciones, son los propios derechos de las personas antes que la voluntad popular y la representación

democrática, la motivación de los actos de poder público - como los actos administrativos de determinación tributaria- no solamente es vista como una garantía del debido proceso, sino como un derecho fundamental dentro de los derechos de protección y del derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva.

En efecto, al ser la motivación de los actos administrativos de determinación tributaria (entendidos como actos reglados de la Administración Tributaria, cuya característica principal es fijar y formalizar de los elementos de la obligación tributaria en función del interés general) un derecho fundamental que tiene toda persona para conocer con debida certeza las razones y los fundamentos jurídicos que tuvo la Administración, a través de sus órganos y servidores, para deliberar en una decisión que cambiará el status impositivo en relación al patrimonio del sujeto pasivo y que, por tanto, producirá efectos jurídicos particulares en los contribuyentes, está ligada infranqueablemente con el derecho a la defensa de éstos, el cual necesitará conocer dichas justificaciones para aceptar o repudiar la voluntad administrativa dentro de la relación jurídico - tributaria que mantiene con la Administración.

La motivación es el punto de conexión entre la actividad administrativa tributaria y las libertades y derechos subjetivos de los contribuyentes, en vista que es el momento donde se llega a encontrar los derechos de las personas y el dinamismo estatal en el ejercicio de la gestión tributaria, constituyéndose, por tanto, en el mecanismo democrático que tienen aquellos para controlar la Facultad Determinadora de la Administración, consistente en un sistema idóneo de veeduría ciudadana a la actividad administrativa tributaria.

La falta o la indebida motivación entonces, es la conculcación directa e inmediata a este derecho constitucional de los contribuyentes de conocer las justificaciones que tuvo la

Administración Tributaria dentro del procedimiento de determinación de impuestos y que le conllevó a elegir una alternativa que producirá cambios en los intereses particulares del sujeto pasivo.

Por este grave vicio, el acto administrativo de determinación tributaria deja de ser un acto jurídico dotado de legitimidad y ejecutoriedad (se desvanece esta presunción) y se vuelve una actuación arbitraria de poder, ya que prescinde de un elemento esencial para la validez del mismo y produce siempre un gravamen irreparable en el derecho de defensa del contribuyente, lo cual, degenera, sin lugar a dudas, en una invalidez jurídica, que consiste en apartarlo del mundo del derecho.

Esta invalidez jurídica es la nulidad total o absoluta del acto administrativo tributario, consistente en dejarlo sin efecto, tanto al propio acto como al procedimiento efectuado, si es que también ha sido contaminado por el vicio suscitado y, como consecuencia de ello, es volver las cosas al momento que deberían encontrarse si es que no se hubiese presentado el vicio. Su razón de ser (como nulidad) no solamente es porque se prescinde de uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, sino por atentar contra un derecho constitucional (el de defensa y protección), y cuya consecuencia está establecida taxativamente en la propia norma constitucional.

Al invalidarse al acto de gestión tributaria por su indebida o falta de motivación, activa inmediatamente el régimen de responsabilidades administrativas, civiles (patrimoniales) en incluso penales, no solamente como responsabilidades para la Administración Tributaria, sino también para los funcionarios que intervinieron en la elaboración del acto inmotivado.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA-HOENICKA Oswaldo, *La motivación de los actos administrativos en materia tributaria en la doctrina de los Tribunales de Instancia de la Sala Político – Administrativa y Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia*, “Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Politécnicas No. 106 de la Universidad Central de Venezuela”, Caracas - Venezuela, 1998.

ANDRADE GAGLIARDO Mario, *El acto administrativo en materia tributaria*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito – Ecuador, 2002.

ALTAMIRANO Alejandro, *La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*, Universidad Austral, Buenos Aires - Argentina, 2003.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ Joaquín, *La motivación de los actos tributarios en la Nueva Ley General Tributaria*, Editorial Marcial Pons, Primera Edición, Madrid – España, 2004.

ÁVILA SANTAMARÍA Ramiro *Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia*, 1ª edición, Serie Justicia y Derechos Humanos, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito – Ecuador, 2009.

BENALCÁZAR GUERRÓN Juan Carlos, *El acto administrativo en materia tributaria*, Ediciones Legales, Corporación MYL, Quito - Ecuador, 2006.

BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, en [http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content & task=view&id=2765&Itemid=426](http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=2765&Itemid=426).

BREWER – CARIAS Allan, *Consideraciones sobre la distinción entre la causa de los actos administrativos y motivación como requisito de forma de los mismos*, “Revista de la Facultad de Derecho No. 49 de la Universidad Central de Venezuela”, Caracas – Venezuela, 1971.

BORDA Guillermo A., *Tratado de derecho civil*, Parte General, T.II Buenos Aires - Argentina, 1976.

CARRÉ DE MALBERG Raymond, *Teoría general del Estado*, s.e., México D.F. - México, 1948.

CELLY VIÑAN Aura Fernanda, *El Acto Administrativo desde la Jurisprudencia Tributaria en el Ecuador*, Tesina para la obtención de la Maestría en Derecho con Mención en Derecho Tributario, Dirigida por Simone Lasso, Carmen, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito - Ecuador, 2009.

COMADIRA Julio, prólogo de MARIENHOFF Miguel S., *Derecho Administrativo, Acto Administrativo, Procedimiento Administrativo, Otros Estudios*, Segundo Edición Actualizada y Ampliada, Abelardo-Perrot- Buenos Aires - Argentina, 2003.

CORRAL GUERRERO Luis, *Introducción al Derecho Tributario*, Editorial Trivium, Madrid - España, 1993.

DE JUANO Manuel, *Curso de finanzas y Derecho tributario*, Editorial Molanchino, Rosario -Argentina, 1969.

DE LA GARZA Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*; Porrúa, México D.F. - México, 2002.

DE TRAZEGNIES Fernando, *El Rol Político del Abogado Litigante*, En Manuel Chiriboga y Luis Verdesoto (coordinadores), *Los Abogados y la Democracia en América Latina*, Ilsa, Quito - Ecuador, 1986.

DÍAZ Vicente O, *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Editorial Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1997.

FRAGUA PITTALUGA Luis, *La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo de Caracas, Caracas – Venezuela, 1998.

FERRAJOLI Luigi, *La Democracia Constitucional en Courtis Christian* (compilador), Desde Otra Mirada, Eudeba, Buenos Aires - Argentina, 2001.

GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Civitas, Madrid - España, 1980.

GONZÁLEZ PÉREZ Jesús, *Manual de Procedimiento Administrativo*, Civitas Ediciones, Segunda Edición, Madrid - España, 2002.

GORDILLO Agustín, “Tratado de Derecho Administrativo”, *El Acto Administrativo*, Primera. Edición colombiana, Biblioteca Jurídica Dike, Bogotá - Colombia, 1999.

GRANJA GALINDO Nicolás, *Fundamentos del Derecho Administrativo*, Cuarta Edición, Editorial Jurídica del Ecuador, Quito – Ecuador, 2002.

GIULIANI FONROUGE Carlos M., *Curso de Derecho Financiero*, vol. 1, Séptima Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires - Argentina, 2001.

HERNÁNDEZ-MENDIBLE Víctor Rafael, *Los Vicios de Anulabilidad en el Derecho Administrativo*, en <http://www.zur2.com/fcjp/articulos/vrhm99.htm>.

HUTCHINSON Tomás y PEIRONE Silvia, *Estudio Preliminar sobre la responsabilidad del Estado por su actividad tributaria*, “Revista de Derecho de Daños, Tomo No. 9 sobre Responsabilidad del Estado, s.e., Buenos Aires- Argentina, 2004.

IVNISKY Marina, en <http://www.monografias.com/trabajos4/deradmi/deradmi.shtml>.

JEZÉ Gastón *Principios generales del derecho administrativo*, Tercera Edición, Depalma, T. I, Buenos Aires – Argentina, 1948.

KELSEN Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, Eudeba, Buenos Aires – Argentina, 1969.

KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Ed. Porrúa, México D.F. - México, 1993.

LLAMBÍAS Jorge J., *Tratado de derecho civil*, Parte General, T.II, s.e., Buenos Aires - Argentina, 1976.

LLOBREGAT José Garberí, *El derecho a la tutela efectiva en la jurisprudencia del tribunal*, Editorial Bosch, Madrid - España, 2008.

MARGAIN MANATOU Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, s.e. México D.F. – México, 1967.

MARIENHOFF Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tercera Edición Actualizada, Segundo Tomo, Editorial Abeledo – Perrot, Buenos Aires – Argentina, 1999.

MERKL A., *Teoría general del derecho administrativo*, s.e., Madrid - España, 1935.

MOSCOSO TORRES Víctor Jubes, *Manual de Derecho Administrativo*, UIGV, Lima – Perú, 2004.

PIERRY ARRAU Pedro, *artículo sobre: ¿Es objetiva la Responsabilidad del Estado? Estado actual de la jurisprudencia*, Ponencia presentada en las XXXIV Jornadas de Derecho Público, Universidad Católica de Chile, Santiago – Chile, 2004.

PRIORI Giovanni F., *El Proceso en el Estado Constitucional*, s.e., Lima- Perú, 2009.

RODRÍGUEZ María José, *El acto administrativo tributario: con la aplicación de los procedimientos y garantías del procedimiento tributario*, Universidad Austral, s.e., Buenos Aires – Argentina, 2004.

ROMANO Santi, *El Ordenamiento Jurídico*, “IEP”, Madrid - España, 1963.

SESÍN Juan Domingo, *Administración Pública. Actividad Reglada, Discrecional y Técnica: Nuevos Mecanismos de Control Judicial*, Segunda Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires – Argentina, 2004.

SPISSO Rodolfo, *Facultades de la Administración de la Determinación Tributaria*, XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, s.e., Montevideo - Uruguay, 1996.

SZCZARANSKI CERDA Clara, *artículo sobre “Responsabilidad Extracontractual de Estado”*, Derecho Administrativo, Revista de Derecho, s.e., Santiago – Chile, 2001.

TROYA José Vicente, *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, s.e., Quito – Ecuador, 1998.

TROYA José Vicente, *Estudios de Derecho Internacional, Tributario, Tributación y Derechos Humanos*, Pudeleco Editores S.A., Quito - Ecuador, 2008.

VALDÉS COSTA Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires - Argentina, 1996.

ZABALA EGAS Jorge, *Derecho Constitucional, Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica*, Edilex S.A. editores, Guayaquil – Ecuador, 2010.

ZAGREBELSKY Gustavo, *El derecho dúctil*, Editorial Trotta, Madrid - España, 1997.